



UNIVERSIDAD DE LA RIOJA

TRABAJO FIN DE ESTUDIOS

Título

El delito fiscal

Autor/es

SANDRA PÉREZ MARTÍNEZ

Director/es

JOSÉ IGNACIO RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE

Facultad

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Titulación

Grado en Derecho

Departamento

DERECHO

Curso académico

2016-17



El delito fiscal, de SANDRA PÉREZ MARTÍNEZ
(publicada por la Universidad de La Rioja) se difunde bajo una Licencia Creative
Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 Unported.
Permisos que vayan más allá de lo cubierto por esta licencia pueden solicitarse a los
titulares del copyright.

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA UNIVERSIDAD DE LA RIOJA:
DEPARTAMENTO DE DERECHO.



ESTUDIOS DE GRADO EN DERECHO.
TRABAJO FIN DE GRADO, CURSO 2016/2017.

EL DELITO FISCAL:

Opciones de política legislativa criminal.



Trabajo realizado por la alumna: SANDRA PÉREZ MARTÍNEZ.
Tutor: Prof. J. Ignacio Ruíz de Palacios Villaverde.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

| | |
|--|----|
| RESUMEN..... | 3 |
| EL DELITO FISCAL, INTRODUCCIÓN..... | 4 |
| LAS DIFICULTADES DE IMPLEMENTACIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO DE UNA FIGURA PENAL DE BASE TRIBUTARIA. | 4 |
| CARACTERÍSTICAS DEL DELITO | 7 |
| 1. El largo camino hasta el actual art. 305 del Código Penal de 1995 | 7 |
| 2. El bien jurídico protegido..... | 9 |
| 3. Elemento objetivo | 15 |
| 4. Elemento subjetivo..... | 16 |
| 5. Perjuicio económico para la Hacienda Pública | 20 |
| 6. Autoría y participación..... | 21 |
| 7. Consumación y prescripción | 24 |
| COMPARATIVA DE TODAS LAS REFORMAS LEGISLATIVAS..... | 28 |
| 1. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal..... | 28 |
| 2. LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal..... | 30 |
| 3. LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifica determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social | 33 |
| 4. LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal | 36 |
| 5. LO 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal | 38 |
| 6. LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal..... | 39 |
| 7. LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y la Seguridad Social | 41 |
| REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA | 44 |
| 1. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria | 45 |
| CONCLUSIONES..... | 48 |
| I.-ANEXO NORMATIVO | 51 |
| LISTA DE ABREVIATURAS..... | 58 |
| ÍNDICE NORMATIVO | 59 |
| ÍNDICE DE LA JURISPRUDENCIA | 60 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 62 |
| II.- ANEXO DE ESTADISTICA TRIBUTARIA..... | 66 |
| OPINIONES Y ACTITUDES FISCALES DE LOS ESPAÑOLES | 66 |
| EVOLUCIÓN DE LA AEAT PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO FISCAL..... | 69 |
| CITADO EN LOS ANEXOS | 78 |

RESUMEN

A lo largo del presente trabajo se ha analizado la figura del delito fiscal en España, la cual tiene una gran transcendencia en nuestra sociedad actual.

Para conseguir que el lector pueda tener una visión global de todo esto se ha recurrido a estudiar las características de la figura, y así poder tener un conocimiento más que general sobre el tipo penal. Además se ha procedido a realizar un estudio de todas y cada una de las reformas legislativas del delito y su posterior comparación, para así tener una idea de los pasos que ha dado el legislador para llegar a lo que hoy conocemos como la figura del delito fiscal. Todo ello con un mismo fin; conseguir suprimir cualquier forma de defraudación tributaria.

En la parte de anexos del presente trabajo, se ha procedido a examinar la evolución de las actuaciones de la AEAT y de los ciudadanos, las cuales influyen directamente en el tratamiento del fraude fiscal.

El delito fiscal es un delito relativamente reciente en nuestro país, que en un primer momento carecía de importancia ya que no suponía un grave perjuicio perceptible por la sociedad y por ello no se consideraba un problema que necesitase una rápida eliminación. La situación de aumento de fraude fiscal, propiciada por la sobrevenida crisis, obliga al legislador a reformar la figura y poner en marcha medios o recursos que frenen esta situación. Busca establecer una política criminal encaminada a la recaudación, dejando en un segundo plano el régimen sancionador estableciendo amplios márgenes de regularización de la situación ilícita y reduciendo el ámbito del derecho tributario sancionador.

ABSTRACT

Throughout the present work has been analyzed the figure of the fiscal crime in Spain, which in our current society has a great significance.

In order to achieve an efficient global vision of all this we have pursued to study the characteristics of the figure, so then be able to have a global knowledge from the penal type.

Furthermore has been carried out a study of all and each of the legislative reforms of the crime and its subsequent comparison, to have an idea of the steps the legislator has taken to reach to what we know today as the figure of fiscal offence. All of them with the same aim, get to suppress any form of fiscal defrauding.

Note that in the annexes area, it has proceeded to examine the evolution of the performances of the AEAT and of the citizens, which have a direct influence in the treatment of fiscal fraud.

The fiscal crime is relatively recent in the criminal activity of our Country, which in a first time has lacked of importance since was not considered a serious detriment by our society and therefore was not considered a major issue which would require a quick elimination.

The increased level of fraud together with an increasing crises, requires the legislator to reform the figure and implementing means and resources that will it slow the situation. It seeks to establish a criminal policy aimed at collecting, leaving in a second level the penalty regime establishing large margins to regularize the illegal situation and reducing the scope of the penal tax law.

EL DELITO FISCAL, INTRODUCCIÓN.

La convivencia hace que surjan necesidades sociales y para hacer frente a ellas es necesaria la participación de todos los individuos, a través del aporte y recaudación de los tributos en las arcas públicas¹. Por lo tanto, si un individuo no hace frente a sus obligaciones con la Hacienda Pública el Estado tendrá escasez de recursos para satisfacer las necesidades sociales provocando un claro desajuste². Esta práctica deberá ser castigada por las autoridades públicas llegando a convertirse en delito fiscal o contra la Hacienda Pública, cuando se trata de las prácticas defraudadoras más graves.

Los delitos fiscales son los delitos cometidos en contra de la Hacienda Pública y que consisten en eludir el pago de cantidades, disfrutar indebidamente de beneficios fiscales u otras conductas establecidas en el Código Penal (CP) cuando estas acciones superen la cantidad de 120.000€ de cuota. Así el presupuesto para cometer este tipo de delitos se caracteriza por una relación jurídica tributaria entre la Hacienda Pública y el obligado tributario que ocupa la figura del deudor.

El delito fiscal es un delito moderno ya que hasta la Ley 50/1977 de medidas urgentes para la reforma fiscal, no se configura como tal. Surge para castigar las conductas defraudadoras e instaurar en la conciencia de los ciudadanos la necesidad de contribuir al sostenimiento del gasto público.

De forma común se llama delito fiscal al delito de defraudación tributaria, el cual es el delito más usual dentro de los delitos contra la Hacienda Pública.

LAS DIFICULTADES DE IMPLEMENTACIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO DE UNA FIGURA PENAL DE BASE TRIBUTARIA.

Compartimos la tesis de que la Sociedad es o debe ser el sujeto creador y portador del Derecho, como lo es también de la organización política o Estado³, siendo el Estado no

¹ *Los impuestos son el precio que pagamos por una sociedad civilizada* (Oliver Wendell Holmes, Juez de los EEUU, 1809-1894). Pero esta frase es más que un mero comentario o máxima el prof. TIPKE recoge: *el Estado, fundado en la propiedad privada de los medios de producción, está obligado a sostener principalmente mediante impuestos las cargas financieras exigidas para el cumplimiento de sus funciones. Sin impuestos y contribuyentes “no puede constituirse ningún Estado”, Ni el Estado de Derecho ni, desde luego, el Estado Social.* **TIPKE, K.:** *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Trad. Pedro M. Herrera Molina), Marcial Pons, Madrid-2002. Pág. 27.

² La llamada ética tributaria es la teoría que estudia la moralidad de las actuaciones en materia tributaria desarrolladas por los poderes públicos –legislativo, ejecutivo y judicial – y por el ciudadano contribuyente. **TIPKE** op. cit. pág. 21.

³ **RODRIGUEZ MOLINERO, M.:** *Introducción a la Ciencia del Derecho*, Librería Cervantes, 1993.

el creador del Derecho sino el instrumento del que se prevale la propia Sociedad que lo integra.

Todas las instancias jurisdiccionales⁴ se hacen eco, en orden a lo anterior, de la función de la norma penal desde la perspectiva de los principios de prevención general y especial y de sus finalidades (intimidación, eliminación de la venganza privada, consolidación de las convicciones éticas generales, refuerzo del sentimiento de fidelidad al ordenamiento y resocialización). Muy especialmente nuestro Tribunal Constitucional lo expone con énfasis:

*"la potestad exclusiva del legislador para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las que intenta conseguirlo. "En el ejercicio de dicha potestad el legislador goza, dentro de los límites establecidos en la Constitución, de un amplio, margen de libertad que deriva de su posición constitucional y, en última instancia, de su específica legitimidad democrática (...). De ahí que, en concreto, la relación de proporción que deba guardar un comportamiento penalmente típico con la sanción que se le asigna será el fruto de un complejo juicio de oportunidad" que no supone una mera ejecución o aplicación de la Constitución, y para el que "ha de atender no sólo al fin esencial y directo de protección al que responde la norma, sino también a otros fines legítimos que pueda perseguir con la pena y a las diversas formas en que la misma opera y que podrían catalogarse como sus funciones o fines inmediatos a las diversas formas en que la conminación abstracta de la pena y su aplicación influyen en el comportamiento de los destinatarios de la norma -intimidación, eliminación de la venganza privada, consolidación de las convicciones éticas generales, refuerzo del sentimiento de fidelidad al ordenamiento, resocialización, etc.- y que se clasifican doctrinalmente bajo las denominaciones de **prevención general y de prevención especial**. Estos efectos de la pena dependen a su vez de factores tales como la gravedad del comportamiento que se pretende disuadir, las posibilidades fácticas de su detección y sanción y las percepciones sociales relativas a la adecuación entre delito y pena" (STCo 55/1996, FJ. 6 °)" (STCo 161/1997, FJ. 9 °) citada en STCo 136/1999, FJ 23 °.*

Partiendo de la base de la existencia de un sistema sancionador único que rige en nuestro país de la mano del art. 25 de la CE (formalmente) y dinámicamente representado por el Derecho Administrativo (o Administrativo-Tributario) sancionador y por el Derecho Penal⁵, nos encontramos con distintas decisiones del legislador, lo que le otorga el carácter institucional a las dos precitadas manifestaciones dinámicas. Son

⁴ Vid tamb. EDJ 2001/3253 STS Sala 2ª de 26 febrero 2001, FJ. 3º.

⁵ **NAVARRO CARDOSO, F.:** *Infracción administrativa y delito: límites a la intervención del Derecho Penal*. COLEX-2001. Págs. 26-27. Este autor hace precisamente ejemplo de lo precedente al delito del art. 305 del CP, remarcando que el límite de las conductas intolerantes (con las conductas más graves que tiene por objeto el sistema jurídico-sancionador), marca la diferencia en la cuota defraudada como criterio para distinguir entre el ilícito administrativo y el penal, aunque ambas conductas son igualmente atentatorias para el bien jurídico protegido, al que considera coincidente en las dos.

manifestaciones del mismo sistema, que comparten los objetos de tutela. Sin embargo, sus campos están perfectamente diferenciados con regímenes que, en cumplimiento de los principios de seguridad jurídica (CE, art. 9.3), legalidad y tipicidad (CE art. 25), deben definir perfectamente los campos de actuación de ambos sistemas punitivos⁶.

Pero hablamos de disciplinas jurídicas con principios dispares no ya de intervención⁷ sino de actuación, cuyas motivaciones están ínsitas en razones de política criminal (que prohíben la extensión de la norma a toda suerte de acciones contributivas causales), oportunidad, o simple relevancia del daño⁸, el Derecho tiene medios adecuados para que los intereses sociales puedan recibir la suficiente tutela, poniendo en funcionamiento mecanismos distintos de la sanción penal, menos lesivos para los ciudadanos-contribuyentes y con frecuencia mucho más eficaces para la protección de la sociedad, pues no es deseable como estructura social que tenga buena parte de su funcionamiento entregado en primera instancia al Derecho Penal, en cuanto el *ius puniendi* debe constituir la última ratio sancionadora, para las modalidades de agresión más peligrosas, ya que su finalidad es atender a la defensa social que surge no de la simple infracción de la legalidad administrativa, lo que daría un sentido formalista al delito.

La llamada a la aplicación de las teorías de la prevención, con antecedente en los estudios del jurista y filósofo Von Feuerbach⁹ se pliegan en el delito contra la Hacienda Pública de manera problemática, por motivos varios: se trata de un delito de remisión de norma penal en blanco¹⁰, es decir, es la norma tributaria la que con sus conceptos y contenidos

⁶ Los ejemplos de campos de actuación sancionadores disociados en este sentido son muy notorios, vgr.: medioambiente (CE, art. 45.3), ordenación del territorio o el propio delito contra la Hacienda Pública.

⁷ Según el **principio de intervención mínima**, el Derecho Penal debe ser la *ultima ratio* de la política social del Estado para la protección de los bienes jurídicos más importantes frente a los ataques más graves que puedan sufrir. La intervención del Derecho Penal en la vida social debe reducirse a lo mínimo posible (minimización de la respuesta jurídica violenta frente al delito).

Según el **principio de subsidiariedad el Derecho Penal** ha de ser la *última ratio*, el último recurso a utilizar a falta de otros menos lesivos. Que el Derecho Penal sólo debe proteger bienes jurídicos no significa que todo bien jurídico haya de ser protegido penalmente, ni tampoco que todo ataque a los bienes jurídicos penalmente tutelado deba determinar la intervención del Derecho Penal.

En virtud surgen **dos subprincipios**, el del **carácter fragmentario del Derecho penal**, que constriñe éste a la salvaguarda de los ataques más intolerables a los presupuestos inequívocamente imprescindibles para el mantenimiento del orden social, y el de **subsidiariedad**, que entiende el Derecho penal como último recurso frente a la desorganización social, una vez que han fracasado o no están disponibles otras medidas de política social, el control social no jurídico, u otros subsistemas de control social jurídicos (**BASE DE DATOS LEFEBVRE-EL DERECHO**, Tesouro de voces: conceptos).

⁸ EDJ 1999/53637 SSAP Barcelona de 13 diciembre 1999 y EDJ 2002/115063 25 julio 2002.

⁹ Cuenta mucho la manera como ese mensaje ha sido percibido por la población sobre la cual se supone tiene un efecto intimidatorio: "... para que haya intimidación, se debe hacer de tal manera que el riesgo de aprehensión sea grande para el trasgresor, la sanción tan severa, de tal forma que él sepa que tiene más que perder que ganar con su delito o infracción". **J. A. VON FEUERBACH** (1775-1833).

¹⁰ EDJ 1993/23654 STS 9 de marzo de 1993 y la fundamental EDJ1010/78769 STS 13 de octubre de 2010.

realiza la definición del núcleo material del delito. Conectado con ello encontramos las dificultades de asunción del lenguaje forense tributario, de todo punto particular por su influencia económico-contable¹¹.

Hace algunos años el prof. MARTIN QUERALT¹², afirmaba sobre la penúltima reforma del delito contra la Hacienda Pública:

«La imparable penetración del ordenamiento tributario en el ámbito del ordenamiento penal, confirmada por la reciente reforma del Código Penal.

La entrada en vigor, el 23 de diciembre de 2010, de la reforma del Código Penal da pie a aventurar alguna reflexión, formulada, sobre todo, con el ánimo de conciliar dos ordenamientos -el tributario y el penal- que parecen vivir cada uno su propio mundo, olvidando que forman parte de un ordenamiento - un universo iure - y en cuya relación hay signos inequívocos de que el primero, el tributario, está penetrando cada vez con más fuerza en el seno del propio ordenamiento penal.

La conflictividad entre ambos ordenamientos adquirió carta de naturaleza cuando se produjo la divergencia entre los plazos de prescripción del crédito tributario y de los delitos contra la Hacienda Pública. Lo que, a su vez, obligó a albergar el pago del impuesto defraudado bajo el título de responsabilidad civil nacida ex delicto, responsabilidad ex damno, no ex lege, lo que está obligando a la construcción de auténticos artificios jurídicos -cuestión que sigue planteando aún hoy problemas-.»

CARACTERÍSTICAS DEL DELITO

En este epígrafe vamos a tratar de describir las peculiaridades del delito las cuales hacen que en muchas ocasiones existan puntos de discrepancia que mantienen a la jurisprudencia y a la doctrina, divididas.

1. El largo camino hasta el actual art. 305 del Código Penal de 1995¹³

Esta figura de terrible mutabilidad se ha visto sometida a numerosos avatares en su redacción que abarca dos Códigos Penales diferentes: el Cod. Penal de 1933, refundido por el Decreto 3096/1973, y el Cód. Penal de 1995. El primero de ellos se reformó en tres ocasiones, por cuatro reformas que ya lleva el segundo. Son siete reformas en total que

¹¹ **HUERTA TOCILDO, S.:** “Problemática del error sobre los presupuestos de hecho de una causa de justificación” CGPJ: *El error, Cuadernos de Derecho judicial*, nº20 (1993), págs. 249-283. Del hecho indubitado de que es tanto más fácil incurrir en errores directos de prohibición cuanto más técnica y elaborada sea la descripción de la conducta prohibida -por ejemplo, en materia de delitos contra la Hacienda pública - no puede, por consiguiente, colegirse que esté excluida la posibilidad de apreciar un error de esta clase cuando se trate de un comportamiento cuya ilicitud es de todos conocida.

¹² Vid **MARTIN QUERALT, J.:** “La conflictiva relación entre Derecho tributario y Derecho penal, VII Congreso Tributario, CGPJ, *Cuadernos Digitales de Formación*; nº18; 2011. Donde además se cita el problema de los intereses de demora tributarios, las medidas cautelares y la calificación del cumplimiento de la obligación fiscal por la vía de la responsabilidad civil ex delicto.

¹³ Vid. ANEXO NORMATIVO.

han supuesto cambios muy profundos y, consecuentemente, serias dudas interpretativas que vamos a intentar resaltar a lo largo de nuestro trabajo.

Uno de los aspectos principales que vamos a tener en cuenta dado el interés de nuestro trabajo es la opción del legislador a la hora de diferenciar campos sancionadores a partir del dato puramente cuantitativo¹⁴ en el elemento objetivo del tipo de lo injusto que permite distinguir la intervención penal o administrativo-sancionadora: el elemento cuota tributaria defraudada (que, por cierto no ha dejado de cambiar, aumentándose, para acomodarse a la evolución de la sociedad y de las capacidades económicas que pretenden ser perseguidas). Concepto técnico-jurídico plenamente tributario, pero que la judicatura requirió en su determinación como facultad exclusiva.

En segundo lugar, en el CP de 1995, se ha incluido una tercera vía, junto con la pena y las medidas de seguridad, en cuanto a las consecuencias de la comisión delictiva, la reparación. Actualmente pueden encontrarse manifestaciones diversas de entender la reparación¹⁵. En efecto, el Código penal considera atenuante (art. 21.5) *«la de haber procedido el culpable a reparar el daño ocasionado a la víctima, o disminuir sus efectos»*. Junto a esto, el art. 305.4 (en su primaria redacción¹⁶) estima exento de responsabilidad penal (excusa absolutoria) al que regularice su situación tributaria en relación con las deudas que dan lugar al delito fiscal. Es decir, en esta figura se optó no por la consideración de una reparación dando lugar a una atenuante sino que se recurrió a una figura que excluye la pena, pasando luego a la eliminación del delito si se repara antes del inicio de la investigación delictiva.

Por último, la institución de la prescripción, marca una clara diferencia entre el ámbito de los ilícitos fiscales y administrativos que suscita una paradoja, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ya ha despreciado: la norma penal se ha separado de la norma fiscal. El CP en su art. 131.1 reconoce un plazo de prescripción de 5 años, con carácter general (aunque la última reforma ha aumentado dicho plazo a 10 años para la conducta agravada

¹⁴ Cfr. NAVARRO CARDOSO, pág. 126

¹⁵ LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.: “Legitimación de la pena, culpabilidad y prevención”; *Rev. del Poder Judicial* nº 46, CGPJ, 2º TRIM.-1997, págs. 83-142: *«por otra parte, el Código (art. 305.4) estima exento de responsabilidad penal (excusa absolutoria) al que regularice su situación tributaria en relación con las deudas que dan lugar al delito fiscal.»*

¹⁶ La actual redacción del precepto asocia la eliminación del desvalor de la acción y del resultado a la regularización tributaria prevista en la LGT, art. 27 (vid ANEXO NORMATIVO), con lo que desaparecería la funcionalidad de la excusa absolutoria suponiendo la desaparición de la conducta delictiva: no existiría delito si se regulariza cumpliendo las prescripciones de la LGT.

que recoge el art. 305bis). Recordemos que la prescripción fiscal del art. 68 LGT es de cuatro años. Paradójicamente algún contribuyente se sentirá seguro en el ámbito fiscal (inclusive puede haber destruido la documentación acreditativa del hecho imponible investigado) y encontrarse con la posibilidad de ser investigado por el delito penalmente.

2. El bien jurídico protegido

El objeto del derecho penal consiste en la protección de los bienes jurídicos¹⁷, pudiendo manifestar así como dice BAZA LA FUENTE que “*los delitos no lesionan los derechos sino que lesionan un “bien que jurídicamente nos pertenece”*”¹⁸. Por tanto para la protección de un bien jurídico, éste debe contar con determinadas peculiaridades que lo hagan digno de amparo.

Se dice que los bienes jurídicos son producto de las relaciones entre los hombres, es decir, que surgen de la propia vida y que son valores que los hombres reconocen y protegen a través del derecho. Así el bien jurídico puede definirse como una realidad valorada

¹⁷ En efecto, el concepto de bien jurídico protegido, en el ámbito del derecho penal, deviene en instrumento para limitarlo a la sanción de aquellos comportamientos intolerablemente dañosos en función de la jerarquía de los valores protegidos por la Constitución y en especial al principio de subsidiariedad de aquél como última “ratio” de la intervención punitiva del Estado (AP Barcelona, sec. 5ª, S 4-10-1999, rec. 373/1999; EDJ 1999/42340).

La doctrina indica que el concepto de bienes jurídicos protegidos, como objeto de protección del Derecho Penal, se puede definir como todo bien, situación o relación protegidos por el Derecho, concretándose de esta manera la parte del orden social que el legislador ha decidido proteger mediante el Derecho penal.

Se considera que hay tres clases de bienes jurídicos protegidos, en función de quien resulta ser su portador: bienes jurídicos individuales, colectivos y supraindividuales.

Los bienes jurídicos **individuales** son aquellos cuyo portador es el individuo, como sujeto de derechos. Entre ellos se incluyen la vida humana independiente, la integridad física, el honor, o la propiedad.

Los bienes jurídicos **colectivos**, entre los que se incluye, por ejemplo, la salud pública o la seguridad vial. Y los bienes jurídicos **supraindividuales**, cuyo fundamento radica en la protección de las condiciones necesarias para el funcionamiento del sistema. En este concepto se incluyen, por ejemplo, los delitos contra la Administración de Justicia (AP Valladolid, sec. 4ª, S 30-9-2015, nº 307/2015, rec. 749/2015; EDJ 2015/184094).

Los llamados bienes jurídicos difusos a los que el CP presta especial atención. (...) Se trata de delitos cuyo perjudicado/víctima puede carecer de rostro concreto, porque los perjudicados son la comunidad de ciudadanos como ocurre con los delitos medioambientales, urbanismo, los delitos contra el orden socioeconómico, derechos de los trabajadores y de los ciudadanos extranjeros, entre otros (TS S 2ª, S 22-4-2015, nº 244/2015, rec. 1574/2014; EDJ 2015/77776).

Y este perjuicio, no sólo es de naturaleza económica cuya cuantificación queda para la ejecución de sentencia como luego se razonará sino también tiene un valor inmaterial pero no por ello menos real. No se puede dudar del perjuicio que ha tenido la Administración al verse sorprendida por estos fraudes en la propia credibilidad y transparencia de su actuación, como garante de los intereses públicos ..., y no estará de más recordar la creciente importancia que está adquiriendo en todo sistema penal de una sociedad democrática avanzada como la nuestra, la protección de bienes jurídicos difusos cuya titularidad es la propia Sociedad que sufre el perjuicio, víctima sin rostro pero no por ello menos objetiva lo que es de especial aplicación cuando las acciones enjuiciadas inciden en última instancia en fondos públicos -en este caso comunitarios pero gestionados por las autoridades estatales o regionales correspondientes- (TS S 2ª, S 14-10-2005, nº 1345/2005, rec. 371/2004; EDJ 2005/207237).

¹⁸ **BAZA LA FUENTE, M.L.:** *El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal*. UCM, Madrid, 2001. Pág. 85. <http://biblioteca.ucm.es/tesis/19972000/S/0/S0027101.pdf>

socialmente por su vinculación con la persona y su desarrollo. Por lo tanto esos bienes jurídicos varían según el momento histórico y contexto cultural, porque la cualidad de protección de un bien depende del valor que se le atribuya por una determinada cultura¹⁹.

Por todo esto podemos decir que son bienes innatos a la propia existencia e imprescindibles que se corresponden con los intereses del individuo en cada momento histórico y cultural. Pero aparte de los que acabamos de calificar como “imprescindibles” existen otros tipos de bienes que son necesarios y que ayudan a la realización de los bienes innatos a la existencia del hombre²⁰.

Estos bienes pueden ser protegidos o no por el derecho penal, y ello dependerá de su necesidad para hacer efectivo el cumplimiento de los primeros, es decir, deberán ser protegidos por el derecho penal en la medida en que sean esenciales para el libre desarrollo del individuo.

Partiendo de la existencia de estos bienes, hay que conocer cuál es su origen ya que si estos surgen directamente del legislador pueden suponer una perversión de éste. Por lo tanto, para garantizar que estos bienes se adecúan a los valores sociales, su origen hay que situarlo en el Estado social y democrático de derecho donde la Constitución (CE) y sus valores sean elegidos por el pueblo. Así, haciendo uso de ese método, el legislador tiene simplemente que recoger los fundamentos y valores de la sociedad en un determinado momento proclamándolos y dándoles un especial tratamiento jurídico.

La conclusión de esto es que el bien jurídico es un interés humano necesitado de protección el cual surge de la propia vida, de las relaciones entre los hombres. En España, como sociedad democrática que es, los valores se eligen por los ciudadanos y quedan plasmados en la CE²¹.

Ahora bien, sabiendo lo que es un bien jurídico hay que analizar cuál es el bien jurídico del delito fiscal y si éste sirve a los intereses del hombre para instaurarlo como bien jurídico digno de protección. Esto no fue tarea fácil, ya que la opinión de la doctrina se encontraba muy dividida acerca de cuál era el bien jurídico del delito fiscal. Autores sostenían que el bien jurídico protegido era la Hacienda Pública mientras que otros argumentaban que era el deber de prestación económica o la lealtad del contribuyente al

¹⁹ Ídem. Pág 99.

²⁰ Ídem. Pág 101.

²¹ **BAZA LA FUENTE**, óp. cit. Pág. 104.

Estado²². Finalmente una corriente mayoritaria de la doctrina afirmó que el bien jurídico protegido por el delito fiscal es el Erario Público²³, siendo los demás objetos inherentes a este como fija BOIX REIG²⁴ se trata de bienes jurídicos vinculados de modo mediato a la necesaria protección del orden económico, delimitado por la propia CE, en este caso por lo establecido en su art. 31. No obstante, no cabe olvidar que el criterio delimitador

²² Para JORDANA DE POZAS, el objeto de protección, viene constituido por la Hacienda Pública, subjetivamente, como motor de lo que algún sector doctrinal denomina la "actividad financiera" y objetivamente al conjunto de medios económicos que conforman la actividad financiera. En cuanto a su naturaleza jurídica Históricamente algún sector doctrinal sostuvo la inexistencia de un bien jurídico protegido en estos ilícitos (los delitos tributarios serían puros delitos formales no correspondientes a conductas reprobables socialmente, fruto del impuesto una institución "odiosa" y, en consecuencia, el derecho tributario como rama del ordenamiento jurídico carente de un auténtico mandato y de significación jurídica. Aunque hoy las modernas Constituciones asignan al Estado importantes misiones de salvaguarda del interés y el bien común que, sin las consiguientes consignaciones presupuestarias, nutridas de la imposición, devendrían imposibles (**JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L.:** *Los delitos contra la Hacienda Pública*; en CGPJ, *Cuadernos de Derecho judicial*, 1993).

Sin embargo, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, se decanta por el patrimonio del Erario público, en detrimento de las tesis que abogan por el perjuicio de que el objeto jurídicamente tutelado fuera el bien inmaterial que suponen las funciones del tributo de justicia y político-económica (**MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.:** "El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria", *Rev. Estudios penales y criminológicos*, nº. 18, 1994-1995, pág. 188-189).

Avanzando en el concepto de Jordana de Pozas, para BOIX REIG (que recurre a la argumentación de Muñoz Conde), la exclusión de los delitos que se estudian del título relativo a los contrarios al orden socio-económico no supone dejar de tomar en consideración el **contenido colectivo del interés protegido**, precisamente en su dimensión social y económica, en la línea del proceso de reforma penal (Proyecto de 1980 y PANCP de 1983). El planteamiento sigue siendo el mismo, y por lo tanto atento siempre al contenido económico y social de las conductas que se tipifican. De ahí que su regulación lo sea precisamente en el título que sigue inmediatamente al que expresamente contiene los delitos contra el orden socio-económico, si bien se les dota de autonomía sistemática por razón del bien jurídico afectado en concreto, dentro de la dimensión socio-económica, y por la necesaria peculiaridad de las dinámicas comisivas y estructuras típicas, configuradas similarmente en relación con la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Desde esa perspectiva societaria económica, se atiende "a la función que en definitiva cumplimenta el tributo en un Estado de Derecho en el marco del art. 31.1 de la Constitución". Muñoz Conde alude a esta dimensión centrándose en la Hacienda Pública en su dimensión de ingresos y gastos, desde la propia estructura de los tipos legales; no obstante existe una gran dificultad acentuada ahora por la incorporación a la nueva regulación de los delitos contra la Seguridad Social y de los delitos contra la Hacienda y los presupuestos de las Comunidades europeas. Ahora bien, parece evidente que existen dos elementos fundamentales a tener en cuenta: *subsiste la estructura esencialmente patrimonialista y se tiene en cuenta su carácter público y la función que dimana de tal carácter, que es la tributaria*. Si la determinación del objeto protegido no puede realizarse en el vacío, sino a partir del núcleo esencial del tipo legal que le ofrece cobertura jurídica, es innegable que la estructura patrimonialista de dichos tipos es al menos indiciaria del contenido de injusto y en consecuencia del bien jurídico directa e inmediatamente lesionado. Es evidente que se trata de conductas atentatorias al Erario Público, como ha sostenido la doctrina mayoritaria; lo que no empece, antes al contrario, para que el legislador haya tenido en cuenta las consecuencias económico-públicas que dichas conductas patrimoniales provocan, habida cuenta la función que los tributos deben cumplir en un Estado social y democrático de Derecho, en orden a decidir configurarlo como un delito económico, sistemáticamente autónomo y con propio catálogo de sanciones, en relación a dicha peculiar estructura del bien jurídico. De esta concepción se deriva que el denominado delito contable no configura un delito de lesión, sino de mero peligro abstracto, siendo una figura objeto de importantes críticas (**BOIX REIG, J.:** "Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal", en CGPJ: *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, *Cuadernos de Derecho judicial*, nº20 (1996), págs. 261-287). Tamb. **BACIGALUPO SAGUESSE, S. y BAJO FERNANDEZ, M.:** *Delitos contra la Hacienda Pública*. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. Madrid-2000. Pág. 43.

²⁴ Op. cit. pág. 265.

básico del objeto de protección lo ofrece el tipo legal, como es evidente en el marco constitucional, pero sin que éste pueda ser el elemento definitorio cuando los preceptos constitucionales que entran en consideración no prefiguran derechos y libertades fundamentales y se trata de determinar el objeto jurídico en delitos "artificiales". Todo ello con independencia de los riesgos que en este caso entraña la remisión exclusiva al art. 31 de la CE, en orden a concretar el contenido de injusto en una conducta defraudatoria a la Hacienda, en la medida en que dicho art. presupone que la exigencia al contribuyente comporta también exigencias constitucionales a la propia Administración.»

Así el art. 31 CE²⁵ que recoge la obligación de todos al sostenimiento de las cargas públicas. Resultando determinante la STS Sala 2ª, de 27 de diciembre de 1990, que explicita el interés difuso por primera vez²⁶:

«Desde el punto de vista de lo que pueda denominarse filosofía del sistema penal, el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los arts. 1.1 de la Constitución, que proclama a la Justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme al ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva.»²⁷

El delito fiscal se encuentra dentro del título de los “*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*” por lo tanto, como establece APARICIO PÉREZ, el bien jurídico protegido será la Hacienda Pública y la Seguridad Social²⁸, que englobándolas pueden definirse, como hemos dicho antes, como el Erario Público.

La Hacienda Pública es la actividad financiera del Estado, las Comunidades Autónomas y los Entes locales dirigida a la utilización de los ingresos y gastos públicos para alcanzar

²⁵ Vid. ANEXO NORMATIVO.

²⁶ EDJ 1990/12038 STS Sala 2ª de 27 diciembre 1990.

²⁷ Lo constituye el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria (STS 774/2005, de 2 de junio de 2005). Con ello se protegen importantes valores constitucionales que trascienden a la significación estrictamente dineraria del tributo, como el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas proclamado en el art. 31.1 CE inexcusable en una sociedad democrática (EDJ2005/61880 STS de 19 de mayo de 2005). El bien jurídico también lo constituye la protección de los intereses económicos de las administraciones infraestatales: CCAA, forales y EELL.

²⁸ APARICIO PÉREZ, A.: “*La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la seguridad social en el nuevo Código Penal*”, Lex Nova, Valladolid, 1997. Págs. 34 y 35.

distintas finalidades. La función de la Hacienda Pública no es una simple función administrativa sino que va más allá, ya que redistribuye la renta, evita las desigualdades y cumplimenta los importantes intereses de los individuos en la comunidad.

Por lo tanto el delito fiscal es un delito socioeconómico contra la Hacienda Pública que afecta al sistema fiscal y dentro de este al sistema tributario que es parte esencial del sistema de ingresos del Estado.

La Hacienda Pública ofrece dos perspectivas la objetiva y la subjetiva. La objetiva pone el acento en el patrimonio del Erario Público, es decir conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde al Estado.²⁹ Y la subjetiva donde destaca a la Hacienda Pública como titular de funciones públicas que son la función financiera y la función tributaria³⁰.

Por otro lado, en la protección a la Hacienda de la Seguridad Social debe entenderse que el bien jurídico es la Hacienda de la Seguridad Social y también la protección a la función recaudatoria de las cotizaciones sociales que tiene reconocida.

Una vez establecido cual es el bien jurídico del delito fiscal es necesario su concreción y para ello nos servimos de los pronunciamientos jurisprudenciales. En primer lugar, dada su similitud podemos pensar que el delito fiscal se encuentra subsumido dentro de los delitos de patrimonio pero esto no es así ya que en los delitos socioeconómicos o patrimoniales el daño producido es el perjuicio económico mientras que en el delito contra la Hacienda Pública, aunque también existe ese perjuicio económico, se produce la vulneración del principio constitucionalmente recogido de contribución al sostenimiento de los gastos públicos. Esto es defendido por numerosas sentencias, entre ellas la STS de 19 de mayo de 2005 donde el tribunal argumenta que aunque “algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisble vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática”. Por lo tanto "Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento

²⁹ Vid LGT, Art. 2. *Concepto, fines y clases de los tributos*. En ANEXO NORMATIVO.

³⁰ Ídem y LGT, Art. 5. *La Administración tributaria*. En ANEXO NORMATIVO

de los servicios sociales y las cargas públicas”³¹. Para dejar esto más claro la jurisprudencia se encargó de establecer los puntos de diferencia entre el delito fiscal y los delitos patrimoniales. Así la STS de 6 de octubre de 2006 establece que no podemos comparar el delito fiscal con el delito de malversación de caudales públicos ya que en dicho delito el perjuicio es producido por una apropiación indebida mientras que en el delito fiscal el perjuicio se produce por la vulneración de un principio constitucionalmente recogido, además “en los delitos patrimoniales se ataca directamente al patrimonio del perjudicado, mientras que en el delito fiscal sólo indirectamente puede resultar afectado”³². La STS de 21 de diciembre de 1999 comparó el delito fiscal con los delitos de cohecho, malversación y estafa, y argumentó que “desde el punto de vista de la acción los hechos que han sido calificados como delitos de cohecho, malversación y estafa se integran por una serie de acciones complejas realizadas a la largo de un prolongado período temporal que no coinciden con la actividad realizada en el momento de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente”(…) por lo tanto “Ha de estimarse que el recurrente ha ejecutado hechos anteriores independientes, los calificados como malversación, cohecho y estafa, y separados de los posteriores consistentes en defraudar a la Hacienda Pública las cuotas tributarias correspondientes a su efectivo nivel de ingresos”³³. Llegamos por tanto a la conclusión de que en el delito contra la Hacienda Pública “el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas”³⁴.

Otro punto de debate resuelto por la jurisprudencia era si el delito fiscal es un antecedente del delito de blanqueo de capitales. Se dice que la cuota tributaria defraudada en el delito fiscal va a ser posteriormente el elemento del blanqueo por lo que existe conexión entre ambos delitos. Pero no toda la doctrina opinaba de la misma manera ya que sostenían que esa concepción vulneraba el principio *non bis in ídem*.

Gran parte de las dudas fueron resueltas por la STS de 5 de diciembre de 2012 la cual aludía a los argumentos de sentencias anteriores para defender su postura. Esta exponía

³¹ EDJ 2005/61880 STS Sala 2ª de 19 mayo 2005.

³² EDJ 2006/275418 STS Sala 2ª de 6 octubre 2006.

³³ EDJ 1999/35876 STS Sala 2ª de 21 diciembre 1999.

³⁴ EDJ 2006/275418 STS Sala 2ª de 6 octubre 2006.

que “el objeto del blanqueo es la ganancia procedente del delito fiscal, esto es, la cuota defraudada” y explicaba la no vulneración del principio *non bis in idem* explicando que “por cuanto, por un lado, la cuota defraudada es el resultado de la liquidación tributaria de un fraude al erario público, en tanto que el objeto del ulterior blanqueo es la ganancia obtenida de ese fraude, es decir la cuota tributaria”. Pero el tribunal argumenta que no siempre es posible el posterior blanqueo sino solo cuando son identificables, dentro del patrimonio del defraudador, los bienes que forman la cuota tributaria defraudada.

También es necesario analizar el bien jurídico junto con la figura de la prescripción, ya que si trascurren cinco años sin que la Administración lleve a cabo ninguna acción se entenderá prescrito el delito y por tanto, es ahí donde surge el debate, hay que cuestionarse si con la prescripción desaparece el delito o por el contrario sigue estando ahí pero no es posible su castigo. El Tribunal Supremo argumentó “*que la jurisprudencia ha rechazado la atipicidad de la conducta como consecuencia de una eventual prescripción de la deuda tributaria, pues la tipicidad es un concepto que viene referida al momento en que se realizó la acción u omisión, y en dicho momento no cabe duda alguna de la existencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria*”³⁵. Por lo que la extinción de la acciones de la Administración, sobrellevada por su inactividad, no producen la extinción del bien jurídico ya que la existencia de éste depende solamente del momento de comisión del delito.

3. Elemento objetivo

En primer lugar es necesario saber que el delito fiscal se recoge a través de una ley penal en blanco en el CP y por tanto habrá que acudir a las normas tributarias para conocer las pautas que posibilitan la existencia del tipo³⁶.

De dichas normas tributarias se desprende que para la comisión del delito de defraudación tributaria se exige la previa existencia de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y la Administración, además establecen que la defraudación puede llevarse a cabo tanto por acción como por omisión. Es decir, se comete el delito fiscal con la completa

³⁵ EDJ 2003/186744 STS Sala 2ª de 28 noviembre 2003.

³⁶ Cfr. TS, Sala 2ª 9 junio 2016, Rec. 1753/2015, Pnte: M. Colmenero Menéndez de Lúcar (ROJ: STS 2589/2016 - ECLI:ES:TS:2016:2589) o TS, Sala 2ª 5 octubre 2015, Rec.: 327/2015, Pnte: J. R. Soriano (ROJ: STS 4369/2015 - ECLI:ES:TS:2015:4369)

omisión de la declaración o cuando se declara menos de lo debido, siempre y cuando concurra el ánimo defraudatorio. Así los modos de defraudar son:

- La elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie.
- Cualquier operación que evite total o parcialmente el pago por el obligado tributario.
- Obtención indebida de devoluciones o disfrute indebido de beneficios fiscales.

Este elemento objetivo fue plasmado en el CP de 1995 pero puede decirse que la introducción de la tesis “la conducta típica puede cometerse tanto por acción como por omisión” era una idea ya consolidada en la doctrina del Tribunal Supremo. Y así se muestra en varias de sus sentencias como la SSTS de 2 de marzo de 1988 y de 20 de noviembre de 1992³⁷, o en la STS de 6 de noviembre de 2000³⁸ que sostenía que la elusión del pago de los tributos era fundamentalmente un comportamiento omisivo.

4. Elemento subjetivo

El elemento subjetivo es uno de los requisitos exigidos por el tipo. Dada su importancia numerosas sentencias, entre ellas la SAP de Madrid de 20 de julio de 2009, han llevado a cabo su descripción; *“se trata de un elemento subjetivo consistente en el carácter eminentemente defraudatorio de las modalidades típicas. Engaña quien infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico, y falta a la verdad no solo el que manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino también quien, sabedor de la obligación de declarar impuesta en los arts. 31 CE y 35 LGT, realiza la misma”*³⁹.

La conducta típica viene determinada por el hecho de defraudar. Por lo que resulta imprescindible analizar el significado de defraudar para ver si debe interpretarse en sentido objetivo como perjuicio patrimonial o en sentido subjetivo el cual hace necesaria la existencia de daño. El art. 305 del CP se decantó por el sentido subjetivo sosteniendo que para la existencia de la defraudación es necesario la concurrencia de un elemento subjetivo específico que es el “ánimo de defraudar”, es decir, la actuación del sujeto tendente a evitar el pago de la deuda tributaria. El autor tiene que tener el conocimiento

³⁷ GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA, A.: “Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial”, en Revista de derecho penal y criminología, nº extra 1, 2000. Pág 30.

³⁸ EDJ 2013/150434 SAP Valencia de 15 abril 2013

³⁹ EDJ 2009/175344 SAP de Madrid de 20 de julio 2009.

de la existencia de la deuda tributaria y omitir el ingreso infringiendo los deberes formales.

Nadie busca únicamente defraudar a la Hacienda sino que siempre hay un objetivo complementario, por lo que para que se dé la existencia del delito es necesaria la concurrencia del ánimo defraudatorio independientemente de que sea acompañado de otros ánimos.

Por lo tanto según afirma la mejor doctrina y jurisprudencia, STS de 10 de noviembre de 1993⁴⁰, para determinar el ánimo defraudatorio basta la presencia de dolo directo como finalidad plenamente querida, cabiendo también el dolo eventual, finalidad aceptada como consecuencia probable de la acción u omisión. Basta tener conocimiento de la alta probabilidad de que las acciones realizadas conlleven a una actividad defraudatoria, es decir, para apreciar la concurrencia de dolo, según la Sentencia de la AP Navarra de 22 de octubre de 2008⁴¹, basta que el sujeto tenga un conocimiento seguro o muy probable de los elementos objetivos del tipo. Así respecto del error de prohibición, que excluye la responsabilidad criminal del sujeto, señala la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003⁴², que debe ser probado por quien lo alega. Es decir, se invierte la carga de la prueba por lo que no basta alegar el error de prohibición para que este sea estimado. La jurisprudencia no solo no puede apreciar error de prohibición en el obligado tributario sino que, en el delito fiscal, debe presumir que actúa dolosamente.

La STS de 28 de noviembre de 2003⁴³ define el delito fiscal aduciendo que se produce por la infracción de deber de forma dolosa. En este supuesto el acusado modificó de forma dolosa el hecho imponible y la base liquidable del tributo al contabilizar cantidades falsas consiguiendo que el IVA soportado coincida con el IVA repercutido y compensando así ambas cantidades para no tener que pagar las cantidades devengadas pertinentes a la Hacienda Pública.

Para concretar más las características que debe tener un supuesto de delito fiscal el Tribunal Constitucional estableció en varias de sus sentencias, entre las que se encuentran las núms. 120/2005 y 48/2006⁴⁴, que “*la defraudación requiere simulación y engaño*”, y

⁴⁰ EDJ 1993/10121 STS 10 noviembre de 1993.

⁴¹ EDJ 2008/372526 SAP Navarra de 22 de octubre de 2008.

⁴² EDJ 2003/25275 STS 30 abril 2003.

⁴³ EDJ 2003/186744 STS de 28 de noviembre de 2003.

⁴⁴ EDJ 2006/11861 STC de 13 de febrero de 2006 y EDJ 2005/61599 STC de 10 de mayo de 2005.

ha concretado el sentido de este verbo en su Sentencia núm. 129/2008 diciendo que el *“campo semántico del verbo defraudar, ... puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos”*. La Sentencia de la AP de Madrid de 30 de diciembre de 2009 ratifica esta línea jurisprudencial alegando que *“la conducta típica consiste en defraudar, lo que supone causar un daño patrimonial mediante engaño”*⁴⁵, y en este sentido dice el TS en su Sentencia de 20 de junio de 2006 que *“no basta el simple impago para la consumación del delito sino que es necesario la ocultación de las bases tributarias”*⁴⁶.

Llegamos por tanto a la conclusión de que el delito fiscal es un delito doloso que requiere la concurrencia del elemento intelectual -saber lo que se hace- y el volitivo -hacer lo que se quiere-⁴⁷. Y por tanto el elemento subjetivo del tipo de injusto, como establece la SAP de Girona de 21 de enero de 2003, puede consistir en el carácter defraudatorio de las modalidades típicas; *“engaña quien infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico, y falta a la verdad no sólo el que desfigura, tergiversa o manipula los elementos que conforman las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino, también quien, sabedor de la obligación de declarar impuesta en el art. 31 de la Constitución Española, 35 de la Ley General Tributaria y en la Ley Reguladora del Impuesto de que se trate, en nuestro caso el del IVA y el de Sociedades, omite la declaración”*⁴⁸. Todo esto teniendo en cuenta que la finalidad de estas actuaciones puede darse en busca de un ánimo de lucro propio o de otros objetivos mediatos.

Así y según la SAP de Madrid de 15 de diciembre de 2001, el elemento subjetivo es imprescindible para la apreciación del delito pudiendo ser desestimada su existencia ante la no concurrencia. Para llevar a cabo la justificación de este elemento es necesario acudir a los hechos anteriores o posteriores realizados para la comisión del delito. En este supuesto los sujetos en el acto del juicio oral confesaron su clara intención de cometer la defraudación ya que conocían perfectamente la situación fiscal de la empresa; *“Idearon” no declarar a Hacienda todas las cantidades correspondientes al IVA soportado, y que efectivamente lo declarado no se correspondía con la realidad, no puede decirse y*

⁴⁵ EDJ 2009/383620 SAP de Madrid de 30 de diciembre de 2009.

⁴⁶ EDJ 2006/98755 STS de 20 de junio de 2006.

⁴⁷ Observatorio del Delito Fiscal. Convenio de 30 de Junio de 2005, l. Pág 13.

⁴⁸ EDJ 2003/19804 SAP de Girona de 21 de enero de 2003.

argumentarse como lo hace el recurrente, que no se tenía intención de cometer el delito , ni que se tenía conciencia de la cuantía dejada de ingresar al Erario Público”⁴⁹.

Frente a todo esto se encuentra la figura de la regularización tributaria, la cual permite introducir una excusa absolutoria a lo que acabamos de explicar. Estará exento de toda responsabilidad penal quien proceda a la regularización de su situación tributaria respecto de las deudas pendientes con la Hacienda Pública. El termino regularizar fue explicado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de abril de 2003 diciendo que *“se exige además del reconocimiento de la defraudación, el pago efectivo del impuesto”⁵⁰*

Esta regularización puede llevarse a cabo antes que de la Administración tributaria notifique el inicio de las actuaciones de comprobación encaminadas a determinar la deuda pendiente, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración interponga querella o denuncia al sujeto, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Si la regularización se lleva a cabo con posterioridad a cualquiera de estas actuaciones no cabe la exención de responsabilidad penal solo se produce un atenuante de responsabilidad.

Por lo tanto como dice PRIETO JANO, debe realizarse *“a través de declaraciones complementarias presentadas fuera de plazo con carácter espontáneo quedando claro que se producen antes de la notificación de la iniciación de actuaciones inspectores o de la Administración Tributaria dirigidas a determinar la deuda de que se trate o con anterioridad a la interposición de la respectiva querella o denuncia.”⁵¹*

Todas estas actuaciones que impiden la regularización fueron establecidas en el CP como las *“tendientes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización”⁵²*, se tuvo que especificar que pueden darse tanto en los procedimientos de gestión como de inspección tributaria y que nunca podrán darse por válidas si se realizan a través de comunicaciones, circulares informativas o cartas dirigidas a todos o grupos de contribuyentes.

⁴⁹ EDJ 2001/75851 SAP de Madrid de 15 de diciembre de 2001.

⁵⁰ EDJ 2003/25275 STS de 30 de abril de 2003.

⁵¹ **PRIETO JANO, M^a J.:** “La lucha contra el fraude mediante la reforma de la normativa fiscal”; *Rev. Anales de estudios económicos y empresariales*, nº 10, 1995, pág. 209.

⁵² EDJ 2007/45059 SAN Sala de lo Contencioso-Administrativo de 24 mayo 2007

Esta figura se ha visto modificada varias veces conforme la realidad del momento. Así el RD 12/2012 para cumplir su objetivo de reducir el déficit estableció la posibilidad a los contribuyentes de que regularizasen su situación tributaria pudiendo declarar rentas ocultas incluso superiores a 120.000 € sin que se derivase ninguna responsabilidad penal, lo que llevó a llenar las arcas públicas pero supuso un punto de inflexión para la Inspección al poder ver la gran cantidad de dinero que se estaba defraudando en nuestro país. La reforma más importante la llevó a cabo la LO 7/2012, que dejó de ver a la regularización tributaria como un excusa absolutoria para el contribuyente si la realizaba antes de cualquier notificación de la Administración, y paso a modificar las consecuencias de la conducta regularizadora. El delito no se consuma mientras se pueda regularizar y se puede regularizar hasta que tiene lugar el comienzo de la investigación penal. Ahora la desaparición del injusto ya no equivalía a la exclusión de la pena, sino que no existirá delito si se regulariza procedentemente⁵³.

Es necesario saber que en los delitos contra la Hacienda Pública no cabe apreciar error, así la STS de 2 de marzo de 1988⁵⁴ señala que no puede aceptarse ni error del tipo ni el error de prohibición en una persona encargada de llevar la gestión económica. Es decir, esa persona no puede ignorar los aspectos fiscales que atañen a sus responsabilidades.

5. Perjuicio económico para la Hacienda Pública

La defraudación tributaria solo tendrá relevancia penal cuando la cantidad defraudada alcance la cifra de 120.000 €, cifra determinada por la norma penal y que delimita la frontera entre la sanción administrativa y la sanción penal. Por tanto la cuantía de 120.000 € es la condición objetiva de punibilidad penal. Esta cifra fue instaurada a partir del 1 de octubre de 2004 por la LO 15/2003 que modificó el art. 305 del CP.

Al atender a la naturaleza jurídica de la cuantía defraudada podemos entender que opera como una condición objetiva de punibilidad, es decir como una circunstancia que debe concurrir al realizar la conducta delictiva. No es necesario que el sujeto conozca la cantidad que defrauda, sino que basta que exista la intención defraudatoria⁵⁵.

⁵³ **DÍEZ LIRIO, LC.:** “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, *El Derecho*, 19.09.2013.

⁵⁴ **GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA, A.:** “Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial”, en *Rev.de derecho penal y criminología*, nº extra 1, 2000. Pág 44.

⁵⁵ Observatorio del Delito Fiscal. Convenio de 30 de Junio de 2005. Pág 14.

Así la jurisprudencia debe tener en cuenta esta cuantía a la hora de realizar sus pronunciamientos, un ejemplo de ello es la Sentencia AP de Barcelona de 24 de octubre de 2014⁵⁶, que resolviendo en apelación por delitos contra la Hacienda Pública absuelve a los acusados porque la cuota defraudada no supera la cuantía de los 120.000 €.

Para determinar la cuantía hay unas reglas en función del tipo de tributos. Si estamos ante tributos, retenciones, ingresos a cuenta periódicos como establece el art. 305.2 del CP, se atenderá a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si son inferiores a doce meses lo defraudado se referirá al año natural. En este sentido se pronuncia, por ejemplo la sentencia de la AP de Barcelona de 21 de septiembre de 2000⁵⁷.

En cambio si estamos ante tributos instantáneos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos susceptibles de liquidación.

En los casos de tributación a varias Administraciones como la estatal y autonómica, siempre que exista unidad de conducta y tratándose del mismo tributo y periodo impositivo se entiende que existe único delito y la cuantía se determina por la suma de las cuota defraudadas a las distintas Administraciones acreedoras del tributo.

En cuanto a la determinación como delito continuado, el criterio mayoritario y adoptado por el Tribunal Supremo niega la posibilidad de poder apreciar como delito continuado el delito fiscal, ya que a la hora de determinar la cuantía defraudada se tiene en cuenta los periodos impositivos de forma independiente⁵⁸.

6. Autoría y participación

El tema de la autoría y participación en el delito fiscal posee especial relevancia porque cada vez resulta más difícil conocer quién es el verdadero autor del delito. Decimos que es dificultoso porque son numerosas las actuaciones de los sujetos pasivos tributarios tendentes a la elusión de las responsabilidades derivadas del ilícito penal.

Como dice MARTÍNEZ- BUJÁN PÉREZ., procediendo a su análisis vemos que se trata de un tema muy controvertido sobre todo por las discrepancias presentes en la doctrina, ya que un grupo de autores mayoritario como Martínez Pérez, Bajo, Bajo/Suárez, Bajo/Bacigalupo, Ayala, Gracia, Morales, García Caverro lo consideran como un delito especial, mientras que otro sector de la doctrina como R. Mourullo, Córdoba, P. Royo lo

⁵⁶ EDJ 2014/252245 SAP de Barcelona de 24 de octubre de 2014.

⁵⁷ EDJ 2000/66368 SAP de Barcelona de 21 de septiembre de 2000.

⁵⁸ Observatorio del Delito Fiscal. Convenio de 30 de Junio de 2005. Pág 14-15.

ven como un delito común. Esta distinción es muy importante porque dependiendo de que nos situemos en una posición u otra el tratamiento del delito será diferente⁵⁹.

Cuando consideramos que el delito fiscal tiene la naturaleza de un delito especial estamos haciendo referencia a que únicamente el deudor tributario o una persona asimilada a él pueden eludir el pago de tributos ya que son los obligados al pago frente a la Hacienda Pública.

En cambio sí constatamos el delito fiscal como un delito común estamos admitiendo que cualquier ciudadano es capaz de cometer el delito. No hay restricción al hecho de que puedan ser sujetos activos del delito los sujetos pasivos de la obligación tributaria o quienes estén legitimados y obligados al pago tanto en nombre propio como ajeno. Los autores sostienen que si el responsable de la defraudación es un tercero parece justo que las consecuencias penales recaigan sobre él y si se da intervención conjunta, coautoría, deberán recaer sobre ambos. Se aporta así una mayor protección al bien jurídico.

La primera postura, la de tratar el delito fiscal como un delito especial, es respaldada por el Tribunal Supremo⁶⁰ en la STS de 24 de febrero de 1993 y la de 20 de mayo de 1996⁶¹ el cual sostiene que solo aquel que infringe un deber tiene capacidad para ser autor. Por lo tanto la elusión al pago de tributos presupone la obligación de pagarlos, todos los demás intervinientes aun encontrándose de una situación de ocasionar perjuicio a la Hacienda Pública, al no reunir en su persona el elemento personal de la autoría, solo pueden intervenir como partícipes accesorios. Al respecto resaltar la actual postura de nuestro acto tribunal que en STS de 3 de abril de 2014: «Aunque los delitos contra la Hacienda Pública se califiquen de tipos especiales propios en tanto su autor debe tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto, cabe perfectamente la figura del cooperador necesario, conforme al principio de "accesoriedad limitada" (hecho típicamente antijurídico). La jurisprudencia de esta Sala se ha inclinado por la punición del *extraneus* como partícipe en el delito propio del *intraneus*, lo que hace que puedan ser perfectamente responsables penales los cooperadores necesarios, en los delitos contra la Hacienda Pública».

⁵⁹ MARTÍNEZ- BUJÁN PÉREZ, C.: "Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria" *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía* / coord. por M. Bajo Fernández, S. Bacigalupo Saggese, C. Gómez-Jara Díez, 2007 págs. 71-104. <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/autoria-participacion-defraudacion-tributaria-227824821>.

⁶⁰ Observatorio del Delito Fiscal. Convenio de 30 de Junio de 2005. Pág 16.

⁶¹ SSTs 25 de marzo de 1997, EDJ1999/35876 21 de diciembre de 1999

Además, en favor de considerar la defraudación como delito especial se ha argumentado la consecuencia jurídica sancionatoria de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar beneficios fiscales que, de admitirse la tesis del delito común no podría imponerse dicha consecuencia al contribuyente, que se beneficia de los efectos del delito.

La actual redacción del art. 305 del CP simplemente señala que el delito de defraudación tributaria puede cometerse tanto por acción como por omisión sin especificar nada más. El legislador no ha concretado nada más y ello es porque el delito se construye sobre la infracción del deber por parte de un círculo limitado de sujetos, que son los que se encuentran en una determinada relación con la Hacienda Pública.

En lo que respecta al círculo de sujetos activos que hemos dicho que son capaces de cometer este delito, es muy claro que hay que incluir al contribuyente y al sustituto del contribuyente pero también a todos los sujetos que estén obligados al pago, los obligados tributarios, los cuales se enumeran en el art. 35 de la LGT y que son todas las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias. También son obligados los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias.

La naturaleza del delito permite que no solo pueda ser sujeto activo del delito el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Así podemos considerar al representante como un posible sujeto activo del delito del art. 305 del CP, lo que hace que en determinados casos sean innecesario acudir al art. 31⁶² para transponer la autoría en la figura del representante ya que se la imputará directamente la autoría. Eso sí, en otro tipo de supuestos como en el caso de que el representante sea una persona jurídica, sí que es necesario acudir al art. 31 para solventar el tema de la autoría.

Hablando ahora de la participación hay que decir que las personas ajenas a la obligación tributaria pueden intervenir en la comisión del delito fiscal como partícipes, en concepto de inductores, cooperadores necesarios, como establece el art. 28 CP, o cómplices previsto en el art. 29 del CP. Todos ellos, al tener distinta condición jurídica del autor,

⁶² El art. 31 del CP hace referencia a la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Vid. ANEXO NORMATIVO.

que infringe un deber especial que le es propio, pueden beneficiarse de una rebaja de la pena que proceda imponer.⁶³

Podemos encontrar situaciones de cooperación necesaria cuando determinados profesionales acuerdan la comisión del delito ya que sin sus conocimientos en materia no habría sido posible o en casos de emisores de facturas falsas.

Así la Sentencia del TS 3 abril de 2014⁶⁴, después de afirmar la naturaleza de los delitos contra la Hacienda Pública como delitos especiales propios termina diciendo que ello no impide la apreciación de la figura del cooperador necesario. En efecto, se ha inclinado por la punición del “extraneus” como partícipe en el delito propio del “intraneus”, lo que hace que puedan ser perfectamente responsables penales los cooperadores necesarios en los delitos contra la Hacienda Pública⁶⁵.

7. Consumación y prescripción

El ilícito penal del delito fiscal reside en la infracción del deber de tributación, por tanto su efectividad no se produce con el reconocimiento de la deuda tributaria sino cuando el sujeto no realiza los pagos a los que estaba obligado y ha transcurrido el periodo para hacer frente a la deuda. Decimos así que se ha producido la consumación del delito.

El tema de la consumación ha sido un tema muy polémico para la doctrina ya que la perseguibilidad del delito depende del momento de su consumación. BAZA LA FUENTE reúne las diferentes opiniones doctrinales, así Rodríguez Mourullo aboga por que la consumación del delito se produce en el último día hábil para ingresar el tributo, en cambio Bajo Fernández considera necesaria la existencia de una liquidación definitiva para entenderlo consumado, ya que solo así es posible determinar la cuantía de la deuda tributaria. Por otro lado Pérez Royo diferencia entre la consumación de los tributos con liquidación y los tributos con autoliquidación, en los primeros la consumación se produce en el acto de liquidación, es decir, habrá que esperar al último día para entender consumado el delito. En los segundos habrá que atender a las normas de cada tributo para conocer el momento de pago y su exigibilidad.

De forma general, Pérez Royo dice que hay que esperar hasta el último momento de apertura del procedimiento de apremio para entender producida la consumación. En

⁶³ Observatorio del Delito Fiscal. Convenio de 30 de Junio de 2005. Pág 16.

⁶⁴ EDJ 2014/53425 STS 3 de abril de 2014.

⁶⁵ EDJ 1996/2682 STS de 20 de mayo de 1996.

sentido contrario Ayala y Martínez Pérez defienden que la consumación se produce cuando finaliza el plazo del periodo voluntario⁶⁶.

Esta posición se entiende la más acertada, así es defendida por el Tribunal Supremo en varias de sus sentencias, SSTs de 6 de noviembre de 2000 y de 26 de julio de 1999, donde dice que en los supuestos de autoliquidación el *dies a quo* de la prescripción será cuando concluye el periodo voluntario de declaración. Sentencias más actuales son las SSTs 445/2010 de 13 de mayo, 520/2008 de 15 de julio que señalan que la consumación del delito se produce el último día del plazo voluntario para presentar la liquidación del impuesto.

Un caso particular en la prescripción, como dice BAZA LA FUENTE, son los impuestos de declaración temporal inferiores a doce meses. Citando a Ayala Gómez o Martínez-Buján Pérez, el periodo de prescripción en este tipo de impuestos comienza cuando el conjunto de las declaraciones trimestrales alcanzan el año natural (vgr. el IVA), de una forma muy similar al delito continuado. Esto se encuentra establecido en el art. 305.2 del CP que dispone que «a los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural». Así, en caso de varias declaraciones fraudulentas dentro de los momentos establecidos en el año natural estamos ante una unidad de acción (Choclan Montalvo), y por tanto la acción delictiva es referida a la totalidad de lo defraudado. Concluimos así que la consumación de este tipo de delitos se produce cuando transcurra el plazo para la declaración del último periodo impositivo que corresponde con el ejercicio anual, teniendo esa fecha el día inicial para el cómputo de la prescripción.⁶⁷

En la obtención indebida de devoluciones la consumación se produce en el momento en el que se produce el desplazamiento patrimonial por la Administración Tributaria. Y en el disfrute indebido de beneficios fiscales, la consumación se da cuando se presenten las autoliquidaciones con el pago produciendo una rebaja importante de la deuda tributaria por una aplicación incorrecta de las reducciones, exenciones o bonificaciones.

⁶⁶ BAZA LA FUENTE, óp. cit... pág. 351-352.

⁶⁷ BAZA LA FUENTE, op cit. pág. 356.

Un tema conexo a la consumación es el de la prescripción ya que como establece CHOCLÁN MONTALVO el cómputo de los plazos de prescripción del delito fiscal debe realizarse desde el día en que se ha cometido la infracción punible, esto es, desde el momento en que se consuma el delito. De acuerdo con ello, cualquier consideración sobre la prescripción del delito requiere conceptualmente la precisión del momento en que debe entenderse cometido. A la fijación de ese momento se dedican las consideraciones contenidas en el artículo⁶⁸.

La prescripción existe cuando transcurre el tiempo señalado por la ley y no se ha iniciado ningún procedimiento contra el culpable⁶⁹, por lo tanto se trata de una figura muy necesaria dentro de nuestro ordenamiento jurídico ya que *“responde a la necesidad de que no se prolonguen indefinidamente situaciones jurídicas expectantes del ejercicio de acciones penales, que sólo pueden poner en actividad a los órganos de justicia de ese orden impulsadas dentro de los plazos que, según la trascendencia de la infracción delictiva, establece el ordenamiento jurídico, teniendo su fundamento en el aquietamiento de la conciencia social y de la intranquilidad producida, en las dificultades de prueba y en la enmienda que el tiempo produce en la personalidad del delincuente, debiendo interpretarse también la institución de la prescripción en relación con el derecho fundamental a un proceso sin dilaciones indebidas”*⁷⁰.

Sabemos que el plazo de prescripción penal es de 5 años y el plazo de prescripción de la infracción tributaria es de 4 años. Por ello la doctrina se encuentra muy dividida sobre la solución a la cuestión planteada por la prescripción de 4 años prevista para la infracción tributaria y el plazo de 5 años para el ejercicio de la acción procesal de persecución del delito fiscal⁷¹. Algunos autores como Bajo Fernández y Bacigalupo Saguesse trataron esta peculiaridad estableciendo que cuando transcurra el menor de los plazos, el de cuatro años, desaparecerá el interés de la Administración para el cobro del tributo. Y una vez prescrita tributariamente la obligación no debe ser posible incoar el procedimiento penal

⁶⁸ CHOCLÁN MONTALVO, JA.: “Consumación y prescripción del delito fiscal”, Actualidad Penal, 2000, LA LEY 2798/2001.

⁶⁹ EDJ 1997/1506 STS de 20 de enero de 1997.

⁷⁰ EDJ 1995/5677 STS de 13 de octubre de 1995.

⁷¹ BAJO FERNÁNDEZ, M.: “La interminable historia de la prescripción del delito fiscal” *Diario La Ley*, nº 5651, 8 de noviembre de 2002.

por un delito de defraudación contra la Hacienda Pública.⁷² Frente a esta línea doctrinal surge la STS de 3 de abril de 2003⁷³, a raíz del argumento de la falta de tipicidad por desaparición del bien jurídico y dice que *“la tipicidad es un concepto referido al momento en que se realizó la acción u omisión y en ese momento no hay duda de la existencia de la deuda tributaria por lo que no puede influir en la tipicidad de la conducta una extinción de la deuda tributaria”*. Por tanto el TS opina que la prescripción de la obligación tributaria no tiene incidencia en la prescripción penal.

Poco a poco la jurisprudencia modificó la forma de hacer frente a esta situación y por ello la STS de 22 de abril de 2004 establece que *“No solamente nada se opone a que el plazo de prescripción señalado al delito sea superior al establecido para la infracción administrativa, sino que además esto es lo correcto, pues del mismo modo que el plazo de prescripción de los delitos se fija en atención a su gravedad, entre delito e infracción administrativa debe mantenerse el mismo criterio con sus evidentes consecuencias” ... “la extinción de la responsabilidad penal se producirá por las causas legalmente establecidas, sin que el plazo de prescripción de las obligaciones civiles o fiscales determine el plazo de extinción de la responsabilidad penal”*⁷⁴.

Por otro lado, la prescripción puede verse interrumpida lo que produce determinados efectos en el cómputo del plazo. Para conocer estos efectos habrá que atender no solo a lo establecido en la ley sino también a la interpretación jurisprudencial. Por esto, numerosas sentencias buscan concretar la realidad para conseguir un tratamiento unitario. La STS de 15 de marzo de 2003 afirma que *“no se puede admitir que se haya dirigido el procedimiento contra un culpable cuando simplemente se está en la fase de investigación de quien pueda serlo, aunque alguna sentencia de esta Sala, excepcionalmente, lo haya acogido, sino tan sólo cuando en el procedimiento se haya determinado y designado a quien pueda serlo identificándolo por su nombre, situación a la que se equipara la de personas que no estén identificadas nominalmente pero que estén perfectamente definidas cuando se admita la querrela o denuncia o se inicie la investigación. Por otro lado, no se puede retrasar el momento de interrupción del período temporal para la*

⁷² **SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.**: “Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal”, *Rev. Crónica Tributaria*, nº108, 2003; tamb. **RUIZ DE PALACIOS VILLAYERDE, J.I.**: “El nuevo plazo de prescripción establecido por la LDGC y su eventual aplicación retroactiva en las distintas ramas jurídicas a las que se aplica”; *Rev.Fiscal mes a mes*, nº72-2002, págs. 47-70.

⁷³ EDJ 2003/25335 STS de 3 de abril de 2003.

⁷⁴ EDJ 2004/23878 STS de 22 de abril de 2004.

*prescripción al de puesta en conocimiento del posible culpable de que el procedimiento se dirige contra él, pues no lo exige así el texto legal, que no presenta ambigüedad alguna a ese respecto”*⁷⁵. La AP argumenta sobre este tema desde una perspectiva más global aduciendo a preceptos como el art. 132 que “*habla de que los términos prescriptorios «se computarán desde el día en que se haya cometido la infracción punible» y establece que se interrumpirá «cuando el procedimiento se dirija contra el culpable», procedimiento que, por la especificación que implica la utilización del artículo determinado «él», sólo puede venir referido al procedimiento seguido para investigar el delito en cuestión*”⁷⁶.

COMPARATIVA DE TODAS LAS REFORMAS LEGISLATIVAS.

1. Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal fue la primera en introducir la figura del delito fiscal en España. Dicha figura había estado presente en el art. 331 del Código Penal de 1870 bajo el título “*De la ocultación fraudulenta de bienes e industria*” que no tuvo apenas aplicación en sus más de cien años de existencia. La introducción de esta figura delictiva sirvió de represión penal al fraude fiscal y con ella se tipificó como conducta punible la elusión del pago de impuestos y el disfrute indebido de beneficios fiscales.

Se trata de una ley anterior a la entrada en vigor de la Constitución española por lo que esta primera regulación del delito se realizó a través de una ley ordinaria, a diferencia de las siguientes reformas que redactan mediante ley orgánica.

La figura delictiva se introduce en el título de las falsedades, capítulo VI, del delito fiscal, art. 319. El título donde se introduce el tipo penal no se considera acertado para este tipo de delitos ya que no puede considerarse el delito fiscal como un delito contra la fe pública sino como un delito contra el erario público, lo que supone un punto de necesaria modificación para posteriores reformas⁷⁷. Esto es establecido en numerosas sentencias, entre ellas la STS de 12 de marzo de 1986 que expone que “*En lo que respecta a la "naturaleza jurídica" de la infracción estudiada, con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba que se trataba de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba*

⁷⁵ EDJ 2003/9778 STS de 15 de marzo de 2003.

⁷⁶ EDJ 2003/60407 SAP de Madrid de 17 de enero de 2003.

⁷⁷ **CAMPELO IGLESIAS, E.** “Contribución al estudio del delito fiscal”, Ministerio de Justicia, Núm. 1.127-1975. Pág 54.

su colocación dentro del Título dedicado a las falsedades; más con posterioridad a la referida Ley, se entiende que se trata de un delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas”⁷⁸.

El tipo de lo injusto descrito es el siguiente; “cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales.”

De su redacción se deduce que el delito fiscal puede cometerse por acción ya que supone la declaración volitiva de la consumación del resultado, aunque también cabe la comisión del delito por omisión cuando el obligado no lleva a cabo sus obligaciones.

En cuanto a los sujetos, en esta regulación el sujeto pasivo, como titular del bien jurídico lesionado, es el Estado y las entidades locales ya que al no encontrarse en vigor la Constitución no había autonomías.

La cantidad establecida por dicha regulación como condición objetiva de punibilidad es una cuantía igual o superior a dos millones de pesetas. Además se implantó un sistema para determinar la cuantía en función del tipo de tributo, así en los tributos periódicos para atender a la existencia o no de delito se referirá al importe de lo defraudado en cada periodo impositivo y si el periodo es inferior a doce meses el importe se referirá al año natural. Ante esta regla surgían problemas con la determinación de la cuantía cuando la declaración de los tributos no se refería al año natural. En los tributos no periódicos la cuantificación irá referida a cada uno de los conceptos por lo que un hecho imponible pueda ser liquidado.

La penalidad a este delito será una multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada, y además, con arresto mayor⁷⁹ si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor⁸⁰ para más de diez millones, siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente.

Esta regulación se ve frustrada principalmente por la introducción de la prejudicialidad administrativa, a través de la cual solo la Administración puede iniciar el procedimiento penal para la persecución de este tipo de delitos, y siempre y cuando las actuaciones administrativas hayan adquirido firmeza. Por ello la exposición de motivos de la LO

⁷⁸ EDJ 1986/1896 STS Sala 2ª de 12 marzo 1986.

⁷⁹ Arresto mayor: de 1 mes y 1 día a 6 meses.

⁸⁰ Prisión menor: de 6 meses y 1 días a 6 años.

2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública establece que *“La redacción del art. 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal”*⁸¹.

2. LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal

Esta reforma se produce tras la entrada en vigor de la CE, la cual establece en su art. 31.1 el principio de que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario y no confiscatorio”*⁸². Por lo tanto, y para conseguir la protección de ese principio constitucionalmente recogido se necesita la implantación de una respuesta penal al fraude fiscal, cosa que ya realizó la Ley 50/1977 pero sin conseguir la prevención deseada y llegando a ser un completo fracaso. Así esta reforma busca superar la primera regulación, que había conllevado la completa inaplicación jurisprudencial de la figura, consiguiendo una disminución de las situaciones fraudulentas.

Como primera singularidad, producida por la entrada de la CE, esta reforma ya no se realiza a través de ley ordinaria sino que pasa a realizarse a través de ley orgánica, dotando así de una mayor rigidez a la figura delictiva.

Esta reforma extrajo el precepto del Título III que hacía referencia a falsedades, ya que la figura no tenía ninguna relación con este Título, y lo instauró en el Título VI específico para este tipo de delitos, al que llamó “Delitos contra la Hacienda Pública” dotando así de un lugar correcto a esta figura dentro del Código Penal. Los arts. que transcribían la figura eran tan solo tres, el 349,350 y 350 bis.

El tipo de lo injusto descrito en esta reforma introduce dos diferencias respecto de la anterior. Establece que *“cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de*

⁸¹ EM de la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal.

⁸² EM de la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal.

beneficios fiscales.” Con respecto a la redacción anterior se introduce un nuevo sujeto pasivo, el autonómico, propiciado por el modelo de las autonomías diseñado por la Constitución. Además la reforma cambia la redacción del tipo de injusto, que pasa de ser “*disfrute ilícito de beneficios fiscales*” a “*disfrutando indebidamente de beneficios fiscales*”, lo cual amplía el margen de posibles culpables del delito. Además sustituye la palabra “*impuesto*” por “*tributo*”, el cual engloba las tasas, las contribuciones especiales y los impuestos, eliminando las dudas que surgían del primer término. Aunque esta cuestión ya fue resuelta por la STS de 29 de junio de 1985 donde decía que “*impuesto*” debía ser entendido, en su sentido vulgar, como equivalente a “*tributos*” y no en el sentido establecido en la LGT⁸³.

Para poder perseguir el delito de manera adecuada es necesario conocer la interpretación del término “defraudar”, y para ello el TS en sus sentencias de 12 de marzo y 12 de mayo de 1986 aclaró que el verbo defraudar requiere además de causar un perjuicio económico, la idoneidad para inducir a error a los órganos de la Administración tributaria. Es decir, requiere el elemento subjetivo que consiste en la utilización del engaño.⁸⁴ Esto también es definido por Rodríguez Mourullo diciendo que “*no hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera mise in scène tendente a engañar a los correspondientes órganos de la Administración Tributaria*”, la doctrina y la jurisprudencia defendieron esta visión pudiendo apreciarse en varias de sus sentencias como la SAP de Logroño de 24 de marzo de 1988 o la SAP de Palma de Mallorca de 14 de noviembre de 1984⁸⁵.

Otra novedad introducida por la reforma es la eliminación de la presunción del ánimo de defraudar. La cual se produce por la lucha de esta presunción con el principio de culpabilidad, ya que su existencia podía llegar a estimarse como un elemento subjetivo dentro del tipo de injusto. Así el TS en su sentencia de 29 de junio de 1985 estimó que las circunstancias reveladoras del ánimo de defraudar no son supuestos exclusivos, sino que únicamente “*marcas o apuntan un camino para llegar al dolo específico, que puede obtenerse y acreditarse por medios directos*”⁸⁶

⁸³ MARTÍNEZ PÉREZ, C.: “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: Estado actual de la doctrina y jurisprudencia”, en *Rev. del Poder Judicial* nº5, 1987. Pág. 4

⁸⁴ MARTÍNEZ PÉREZ, op. cit. Pág. 3

⁸⁵ RANCAÑO MARTÍN, M.A.: *El delito de defraudación tributaria*, Editorial Marcial Pons, Madrid-1997. Pág 54.

⁸⁶ MARTÍNEZ PÉREZ, op.cit. Pág. 6

Atendiendo a la exposición de motivos observamos que el legislador quiere ampliar las conductas punibles y para ello añade a la originaria, que es la falta de pago, otra que se produce cuando a través de una actitud defraudatoria, ya sea de forma activa u omisiva, buscas eludir la cuantificación de los elementos que forman la deuda tributaria.

Pero por otro lado el legislador impide la comisión del delito mediante imprudencia, ya que es necesaria la concurrencia del ánimo de lucro para su comisión conformando así, como expresa el TS en su sentencia de 29 de junio de 1985⁸⁷, un delito de carácter doloso.

La cuota se aumenta y se establece en cinco millones de pesetas, pudiendo diferenciar así perfectamente cuando se trata de un delito y cuando de una infracción administrativa. Además el sistema de determinación de la cuantía en función del tipo de tributo es el mismo que en la regulación anterior.

En cuanto a la pena por la comisión del ilícito penal el precepto transcribe lo siguiente *“pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía. Además se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de 3 a 6 años.”* Se elimina así con respecto a la regulación anterior la compatibilidad con el arresto mayor y se añade la imposibilidad de obtener subvenciones para los responsables.

Por otro lado esta nueva regulación consigue eliminar la tan criticada prejudicialidad administrativa, permitiendo la persecución de oficio del delito y equiparando así el mismo régimen de persecución que se establece para los delitos públicos. La supresión de la prejudicialidad administrativa se justifica en la exposición de motivos de esta ley donde dice *“la redacción del art. 37 de la Ley 50/1977, ... es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantiva y, por ello, esta Ley incluye su derogación”*.

Con motivo de la supresión de la prejudicialidad administrativa, paralela a esta reforma, se modificó la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria a través de la Ley 10/1985, de 26 de abril, la cual dio una nueva redacción al art. 77.6 de tal forma que en caso de que una infracción pudiera constituirse como un delito contra la Hacienda Pública, la Administración deberá pasar el caso a la jurisdicción competente y abstenerse de imponer ningún tipo de sanción hasta que no se dicte sentencia firme por la autoridad

⁸⁷ MARTÍNEZ PÉREZ, op. cit. Pág. 7.

judicial. Esta modificación resulta muy necesaria ya que siempre existe un acto administrativo antes de la intervención penal, y por ello para sincronizar la actuación ambas necesitamos de este precepto. El cual no reserva este tipo de casos al ejercicio por parte de la jurisdicción penal, ni elimina todo tipo de acción administrativa sino que se limita a decir que cuando la Administración tenga indicios de un posible delito contra la Hacienda Pública debe dejar de actuar y pasar el expediente a la jurisdicción correspondiente. Además para respetar el principio de *no bis in ídem*, si el tribunal penal aprecia delito y dicta sentencia, se descarta cualquier sanción administrativa a no ser que el tribunal no aprecie delito, ya que entonces se continuará con el expediente sancionador administrativo. Por ello la STS de 12 de mayo de 1986, la cual confirma la sentencia de la AP de Salamanca de 17 de febrero de 1984, manifiesta que “*la posibilidad de sancionar una conducta administrativamente y, más tarde, penalmente, o viceversa, se halla proscrita*”, en virtud del principio non bis in ídem, “el cual no permite, por unos mismos hechos, duplicar o multiplicar la sanción sea cualquiera la autoridad que primeramente la haya impuesto, caso que es el de autos, puestos que la Hacienda pública ya impuesto al presunto infractor de una sanción”.⁸⁸

3. LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifica determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social

La reforma operada se centra en modificaciones normativas que consigan una verdadera represión del fraude fiscal. La primera modificación se centrará principalmente en el tipo delictivo y la segunda en la necesaria coordinación entre el ordenamiento penal y tributario.

En esta modificación se mantiene la figura delictiva en el título VI del Cód. Penal pero cambia el título llamándolo “*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*” porque es con esta reforma con la que se introduce el delito contra la Seguridad Social equiparándolo con el delito contra la Hacienda Pública por su gran similitud, ya que ambos están referidos a recursos estatales. Se consigue así, proteger el patrimonio de la Seguridad Social posibilitando el cumplimiento de sus funciones institucionales.

⁸⁸ MARTÍNEZ PÉREZ, op. cit. Pág. 13.

Los arts. en los que se recoge son los números 349, 349 bis, 350 y 350 bis, siendo el 349 bis el reservado a los delitos contra la Seguridad Social.

El tipo de lo injusto en esta reforma queda redactado de la siguiente manera; *“El que, por acción u omisión dolosa, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales.”*

Analizándolo apreciamos que se introduce en el art. 349.1 la omisión como forma de comisión del delito, y se establece la necesidad de dolo en cualquiera de sus formas de consumación ya sea acción u omisión. Así el TS reiteró en sus sentencias de 2 de marzo de 1988 y de 20 de noviembre de 1992 que el delito fiscal puede cometerse por omisión.

El profesor BACIGALUPO ZAPATER emitió su opinión sobre esto diciendo que para llevar a cabo la comisión del delito es casi siempre necesaria la existencia de una omisión, ya que cuando el delito contra la Hacienda Pública se produce por una acción, como es por ejemplo declarar hechos erróneos, necesitamos que esta vaya emparejada de la omisión de liquidar de acuerdo con lo que realmente le correspondería⁸⁹. Dicho autor defiende que la simple omisión sirve para la comisión del delito fiscal. Así la STS de 28 de noviembre de 2003 defiende que para la comisión del delito, en la modalidad de elusión del pago de los tributos, basta no presentar la declaración tributaria o presentar una declaración con datos omitidos⁹⁰.

Además en el segundo párrafo del art. 349.1 se introducen circunstancias que propiciarían la existencia de tipos cualificados. Estas circunstancias pueden darse por una especial voluntad de defraudar, de dificultar la persecución del delito, por la gravedad del importe de lo defraudado o por la existencia de una estructura organizativa de fraude. El fin de todo esto es conseguir mostrar un delito menos atractivo que conlleve una persuasión mayor.

También se añade como sujeto pasivo las comunidades autónomas forales. Este sujeto había sido el foco de numerosas controversias ya que el art. 349 del anterior C.P. no establecía la Hacienda Foral como sujeto pasivo del Delito contra la Hacienda Pública y por tanto no podía asegurarse su protección. Basándonos en una interpretación estricta de

⁸⁹ **GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA**, “Defraudaciones a la Hacienda Pública Pág 20.

⁹⁰ EDJ 2003/186744 STS de 28 de noviembre de 2003.

la ley, los únicos sujetos a los que la ley protegía era la hacienda estatal, autonómica o local.

Los debates parlamentarios abogaban por la introducción expresa del sujeto foral ya que las diputaciones forales son administraciones tributarias que ejercen todas las competencias en materia de recaudación y por tanto pueden ser objeto de defraudación, pero que son diferentes de la hacienda estatal o la local y por ello deben ser tenidas en consideración.

En definitiva, *“No se puede poner en tela de juicio que las haciendas estatales, locales, autonómicas o forales, sean haciendas públicas”... “No puede desconocerse la capacidad y eficacia que toda Hacienda Pública y entre ellas las forales, deba y puede desarrollar en la vía administrativa, a través de los mecanismos oportunos que lleven a un eficaz control y gestión de los tributos a ellos encomendados”*⁹¹.

Y se introduce como elemento integrante del tipo delictivo la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie, dada su importancia y su trascendencia para el ordenamiento tributario. Esto es reiterado por numerosas sentencias, entre ellas la SAP de Asturias de 19 de septiembre de 2011 la cual transcribe que *“En la conducta típica destaca especialmente como pone de relieve la Exposición de Motivos de la Ley de 1995 de la previsión relativa a la regulación de forma expresa de la elusión del pago de retenciones e ingresos a cuenta de retribuciones en especie como elemento integrante del tipo delictivo dada la importancia de estos ilícitos y su trascendencia en el ordenamiento tributario”*⁹². Antes de introducir estas cantidades como parte de la cuota delictiva, la AEAT debía perseguirlas mediante el delito de apropiación indebida.

En cuanto a la cuota, la reforma la sigue incrementando, debiendo exceder de quince millones de pesetas. Y en las reglas de determinación de la cuantía se añade las retenciones y los ingresos a cuenta o devoluciones dándoles el mismo tratamiento que a los tributos.

⁹¹ EDJ 2000/53743 SAP Vizcaya de 6 de octubre de 2000.

⁹² EDJ 2011/286083 SAP Asturias de 19 de septiembre de 2011.

La pena establecida es transcrita de la misma manera que lo hacía la reforma anterior con la única salvedad de que se añade la pérdida de la posibilidad de obtener ayudas públicas junto con las subvenciones.

Por otro lado la reforma introduce un nuevo mecanismo, previsto en el art. 61.2 de la LGT, en el apartado 3 del art. 349 de la ley. Se trata de la regularización tributaria a través de la cual el obligado tributario puede quedar exento de responsabilidad penal siempre y cuando regularice su situación tributaria de forma espontánea, es decir, sin ningún tipo de requerimiento por parte de la administración. Además se extiende esta exención de responsabilidad para el caso de irregularidades contables o falsedades instrumentales. El objeto de esta figura es “*salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes*”⁹³. La jurisprudencia se encarga de definir esta figura para su correcto uso y por ello la STS de 30 de mayo de 2003 establece que “*(...) el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la autodenuncia y la reparación. Por lo tanto no es de aplicar cuando el supuesto tributario no ha reparado ni ha autodenunciado, cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento (...)*”⁹⁴. Así esta excusa absolutoria forma una categoría jurídica que abarca todas las circunstancias que no excluyen la antijuridicidad del hecho ni la culpabilidad del autor, pero que aun así impide que el responsable sea sancionado.

Además se añade a este título el fraude de subvenciones y el delito contable por su similitud con el delito de defraudación tributaria y se actualizan las cantidades que determinan la comisión del delito debido a razones económicas y políticas.

4. LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

Esta modificación de la figura fiscal se lleva a cabo en el nuevo CP, el CP de 1995, ya que las tres anteriores regulaciones del delito se habían redactado en el CP de 1933, TR D 3096/1973.

Con esta reforma el delito fiscal pasa a regularse en el título XIV del Código Penal titulado “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” redactándose en los arts. 305 a 310.

⁹³ EM de la LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifica determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

⁹⁴ EDJ 2003/244769 STS de 30 de mayo de 2003.

El precepto que redacta el tipo de lo injusto establece que “*El que por acción u omisión, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales*”. Así apreciamos que desaparece el elemento doloso ya que el legislador prescinde de hacer referencia al dolo como forma de comisión del delito.

Como singularidad de dicha reforma se añade a la Hacienda de las Comunidades Europeas en el art. 305.3 como sujeto pasivo del ilícito penal. Este delito es introducido por el legislador a raíz de los compromisos redactados en el Convenio Internacional de Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas de 26 de julio de 1995, ya que con ello se busca proteger los intereses tributario-financieros de las comunidades europeas⁹⁵.

En esta reforma la cuota se mantiene sin ninguna modificación, siendo quince millones de pesetas la condición objetiva de punibilidad. Y para ajustarse al nuevo sujeto pasivo se establece que cuando las conductas vayan contra la hacienda de las Comunidades Europeas, la cuota tiene que exceder de 50.000 ecus.

Para la determinación de cuantía el mecanismo sigue siendo el mismo con el añadido de que la defraudación llevada a cabo por una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de manera efectiva, a pesar de tratarse de tributos periódicos, su persecución podrá realizarse desde el momento en el que se alcance la cuota.

La pena de prisión será a partir de esta reforma de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía. También se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de 3 a 6 años.

La figura de la regularización tributaria queda redactada de la misma manera pero pasa a ocupar el punto 4 del art. 305.

El delito contra la Seguridad Social aparece tipificado en el art. 307, el fraude de subvenciones y el delito contable en los arts. 308 y 310 respectivamente. Y el delito contra

⁹⁵ **MORALES PRATS, F.:** *Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. UOC, 2011. Pág 16.

los presupuestos de las Comunidades se introduce en los art.s 306 y 309, aportando así protección a los fondos de las Comunidades Europeas. Este delito puede cometerse tanto por acción, omisión o por obtención indebida de fondos.

5. LO 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

El título que hace referencia a estos delitos es el mismo que el previsto por la reforma anterior, el Título XIV relativo a los “*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*” que comprende los arts. 305 a 310 del Código Penal.

Esta reforma redacta el tipo de lo injusto como la regulación anterior con la única singularidad de introducir en el art. 305.3 a la Hacienda de las Comunidades Europeas como sujeto susceptible de recibir las conductas delictivas.

Sabemos que el elemento subjetivo de este tipo de injusto es el ánimo de defraudar que puede darse de varias formas como declarar mal o no declarar. Por lo que la jurisprudencia del TS ha llevado a cabo numerosos pronunciamientos sobre el tema estableciendo que para que se dé el elemento subjetivo no solo hace falta el impago sino que es necesario una conducta dolosa, es decir, una conducta ya sea activa u omisiva que pueda ser valorada como defraudatoria⁹⁶.

Respecto de la cuota se produce el cambio de las pesetas por los euros, por lo que se produce una modificación de la cuantía que pasar a ser cuando exceda de ciento veinte mil euros. Así se considera el delito fiscal como un delito de resultado por lo que la STS de 2 de junio de 2005 establece que “*la cuantía de la cuota tributaria constituye una condición objetiva de punibilidad, de tal manera que si la defraudación no llega a esa cantidad existirá una simple infracción tributaria, pero no un delito fiscal en grado de tentativa*”.

La cuantía del delito contra la hacienda de las Comunidades Europeas se mantiene igual.

La pena de prisión se mantiene intacta siendo de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía. Y se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de

⁹⁶ **GRANADOS PÉREZ, C.:** “Delitos contra la Hacienda Pública. Cuestiones que plantea, especial consideración de la regularización y prescripción”, en CGPJ, *Cuadernos especiales de formación* nº 13, 2014. Pág. 26 y la jurisprudencia que allí se cita.

obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de 3 a 6 años.

La regularización tributaria se mantiene en el mismo punto que estableció la regulación anterior.

Durante la vigencia de esta reforma legislativa se debatió si cabía la posibilidad de tratar este tipo de injusto como un delito continuado o no, y tras varios pronunciamientos jurisprudenciales como la STS de 22 de abril de 2004 se declaró que el delito fiscal no puede tratarse como un delito continuado debido a su definición y naturaleza. La STS 2476/2001 establece que *"aunque el delito fiscal -y concretamente, el de elusión del pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponderables diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 y 20/2001, ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado"*⁹⁷.

El delito contra la Seguridad Social sigue ocupando el art. 307 pero ahora su cuantía pasa de pesetas a ser de 120.000,00€. Con el fraude de subvenciones y el delito contable ocurre lo mismo siendo su cuantía de ochenta mil euros. En el delito contra los presupuestos de las Comunidades la cuantía se establece en 50.000,00€.

La finalidad de esta reforma principalmente es ajustarse a los cambios propiciados por la entrada de España a la Comunidad Europea, adoptando así los euros como nueva moneda.

6. LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

La modificación llevada a cabo por esta ley mantiene el título XIV relativo a los “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” para la redacción de estos delitos, el cual comprende del art. 305 al 310 del Código Penal.

⁹⁷ GRANADOS PÉREZ, op. cit. Pág. 27.

Esta LO modifica el régimen de prescripción de los delitos, ya que la impunidad debida a la prescripción de ciertos delitos cuyas penas no son graves, como es el caso de algunos delitos contra la Administración Pública, pero que su investigación es costosa, ha producido una visión negativa hacia el sistema judicial. Lo que conlleva un claro perjuicio para las víctimas y por ello, se amplía el plazo de prescripción de estos delitos que pasa de tres a cinco años. Eliminando definitivamente el plazo de tres años establecido para las penas de prisión inferiores a tres años⁹⁸.

La introducción de esta figura sitúa en el tablero dos grandes debates: el primero, entorno a la diferenciación de plazos de prescripción entre la normativa penal y fiscal. El segundo, sobre el momento en el que la interposición de denuncia o querella contaba para interrumpir el plazo de prescripción.

Sobre el segundo objeto de discusión, el TCo entendía que la interrupción del plazo de prescripción se producía con la admisión judicial de la acción penal mientras que el Tribunal Supremo abogaba por que la simple interposición de la denuncia o querella ya interrumpía el plazo.

Fue la STS de 24 de octubre de 2013 la que resolvió las dudas existentes sobre este tema fusionando las dos líneas jurisprudenciales mantenidas y estableciendo que la interposición de una querella o denuncia interrumpe el plazo de prescripción siempre y cuando el plazo de 6 meses se admita judicialmente.⁹⁹

El tipo de lo injusto se redacta de la misma manera siendo *“El que por acción u omisión, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales”*.

La cuota a partir de la cual se entiende la existencia de una conducta delictiva sigue siendo de 120.000,00€.

La pena sufre una pequeña modificación que produce su endurecimiento ya que el legislador busca hacerlas más adecuadas y proporcionales a la gravedad de las

⁹⁸ EM de la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Cód Penal.

⁹⁹ EDJ 2013/244410 STS de 24 de octubre de 2013.

conductas¹⁰⁰. Así la pena de prisión pasa de uno a cuatro años, a ser de uno a cinco años dejando el resto de la pena como en la anterior regulación.

Además, y como forma de hacer más eficaz la justicia en este ámbito se introduce el auxilio judicial de la Administración Tributaria, es decir, un auxilio de la Agencia Tributaria a los jueces y tribunales para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil.

En el delito contra la Seguridad Social se sigue manteniendo la cuota de ciento veinte mil euros y en el delito contra los presupuestos de las Comunidades de cincuenta mil euros.

En el fraude de subvenciones se unifica la cuantía con el delito fiscal y se establece que para la determinación de la cantidad defraudada se tomará como referencia el año natural, debiendo ser subvenciones obtenidas para el fomento de la misma actividad privada subvencionable aunque provengan de diferentes administraciones.

7. LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y la Seguridad Social

El título al igual que en las anteriores regulaciones sigue siendo el mismo, título XIV relativo a los “*Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*” el cual comprende los arts. 305 a 310 del Cód. Penal. Teniendo en cuenta que se añade el art. 305 bis como tipo agravado del delito.

El tipo de injusto mantiene su redacción casi intacta respecto de la anterior con la única peculiaridad de que suprime la expresión “*de retribuciones en especie*” cuando hace referencia a los ingresos a cuenta, quedando del siguiente modo “*El que por acción u omisión, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales*”

Se añade, como hemos dicho antes, un tipo agravado en el art. 305 bis cuando se den estas tres situaciones; que la cuantía defraudada exceda de los seiscientos mil euros, que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o grupo criminal, o que se hayan utilizado personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica etc

¹⁰⁰ EM de la LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Cód. Penal.

interpuestos para dificultar la obtención del obligado tributario o del responsable, la cuantía defraudada o el patrimonio del obligado tributario o responsable.

En el caso de que la defraudación tributaria se produzca en el seno de una organización criminal o se realice por personas o entidades que aparentan realizar una actividad económica pero que realmente no la ejecutan, el delito puede perseguirse sin necesidad de llegar a la cuota del tipo agravado tan solo al alcanzar la cuota de ciento veinte mil euros defraudados.

El fin de este tipo agravado es dar respuesta a los fraudes de especial gravedad y elevar la pena de prisión hasta un máximo de seis años. Por lo que lleva aparejado un plazo de prescripción de diez años para dificultar la impunidad de las conductas graves.

Además se establece en el punto 6 del art. 305 un atenuante, propiciando que los Jueces y Tribunales impongan una pena inferior en uno o dos grados, cuando los responsables del delito reconozcan los hechos y satisfagan la deuda o colaboren con la Administración para la persecución de estos delitos.

La cuota para la concurrencia del ilícito penal se mantiene en 120.000,00€, aunque en caso de una cuota de 6000.000,00€ se dará la existencia del tipo agravado.

La pena de prisión se mantiene de uno a cinco años y la multa del tanto al séxtuplo de la cuantía. Y se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un periodo de 3 a 6 años. Pero como particularidad se añade la excepción de la pena ante la regularización tributaria.

La determinación de la cuantía se lleva a cabo a través del mismo mecanismo, pero se introducen varias peculiaridades. Así en el caso de que la comisión del delito se produzca por organizaciones criminales, personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real, se podrá perseguir el delito de forma inmediata desde el momento en el que la defraudación supera la cuantía mínima determinante del delito. Además añade que la cuantía defraudada en el ámbito de los ingresos de la Hacienda de la Unión Europea se determinará por relación al año natural.

En cuanto a la regularización tributaria, y como dice la exposición de motivos, se modifica su redacción cambiando su configuración de tal forma que con ella se neutraliza no solo el desvalor de la acción sino también el desvalor del resultado haciendo

desaparecer el injusto. Y por tanto eliminando las menciones que la calificaban como una excusa absolutoria.

El apartado 4 del art. 305 nos define esta nueva configuración de la regularización tributaria exponiendo que se considerará regularizada una situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Por tanto para que esta figura se cumpla necesitamos además del reconocimiento de la deuda, su íntegra retribución. Así la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 expone que *“si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación –a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración¹⁰¹”*. Pero es importante saber que la regularización tributaria no puede llevarse a cabo en cualquier momento, sino solo cuando el obligado no haya recibido ninguna notificación del inicio de actuaciones tendentes al cálculo de su deuda tributaria.

Además y en consonancia con lo anteriormente descrito, la figura de la regularización influye de forma determinante en la prescripción del delito, ya que para que exista el delito es necesario que no se lleve a cabo la regularización y por tanto la prescripción de la figura delictiva empieza a computarse desde el momento en que la regularización no es posible.

Por otro lado, y para mejorar la eficacia en la lucha contra estos supuestos, se introduce el apartado 5 del art. 305 por el que la Administración tributaria podrá continuar con el proceso administrativo de cobro a pesar de la existencia de un procedimiento penal, eliminando así situaciones de privilegio con respecto a otros deudores tributarios. A no ser que el juez, de oficio o a instancia de parte, acuerde la suspensión de las actuaciones de ejecución, con una previa prestación de garantía.

Por ello se consigue que no se paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por parte de la Administración Tributaria. Aunque en dicho precepto sigue apreciándose, como dice el profesor Palao Taboada, la prejudicialidad penal donde establece que *“sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal”*. Por lo tanto

¹⁰¹ EDJ 2003/25275 STS de 30 de abril de 2003.

se le sigue atribuyendo al juez penal la competencia para determinar la deuda tributaria, tratando de compatibilizarla con la recaudación anticipada de la deuda.

Con motivo de no invadir competencias, la jurisprudencia se pronunció al respecto y así el TS en su sentencia de 13 de mayo de 2010 estableció que *“la Administración no podrá proceder a exigir el pago del tributo mediante el ejercicio de las facultades de autotutela que le reconoce la ley, debiendo limitarse a efectuar ante el Tribunal las peticiones que considere pertinentes a su derecho. Y tampoco podrá imponer sanción alguna por la conducta delictiva, pues las que correspondan se impondrán como penas por el Tribunal en la sentencia que en su día se dicte”*¹⁰².

El delito contra la Seguridad Social, fraude de subvenciones, delito contable y delito contra los presupuestos de las Comunidades se mantiene la redacción fijada por la anterior regulación.

REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

El delito fiscal previsto en el Código Penal se trata de una ley penal en blanco, el cual necesita la remisión a la ley tributaria para completar la integración del tipo.

El TCo explica esto en numerosas sentencias diciendo que *“es necesario recordar que el delito de defraudación a la Hacienda Pública del art. 349 del Código Penal de 1973 (que se corresponde con el actual art. 305 del Código Penal de 1995) se configura como un “tipo penal en blanco ” (STC 62/1997, de 7 de abril, FJ 4), esto es, como una norma penal incompleta en la que “la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudirse para su integración a otra norma distinta” (SSTC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3 ; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 7), en la que los términos de la norma penal “se complementan con lo dispuesto en leyes extrapenales” (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3 ; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8). Y a tal fin “ha de tenerse en cuenta, también, que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada (...) de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito”, de tal manera que, “dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y*

¹⁰² GRANADOS PÉREZ, op. cit. Pág. 9.

su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos” (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 8)”¹⁰³.

Es decir, el tipo penal necesita para su interpretación de un conocimiento especializado en la materia y por ello recurrimos al derecho tributario dentro del cual se encuentra la LGT.

1. Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Esta ley incide en la regulación del delito a través de la modificación de la LGT. La reforma lleva a cabo la supresión de la prejudicialidad penal que obligaba a paralizar el procedimiento de liquidación administrativa hasta que no se diese el pronunciamiento penal. Con dicha reforma la Administración Tributaria continuará con el procedimiento hasta su liquidación y cobro sin perjuicio de un posterior ajuste con la resolución judicial. Se pretende así acabar con del art. 180.1 de la LGT que establecía que en caso de apreciar por parte de la Administración indicios de una infracción constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, se debía remitir el expediente a la jurisdicción penal y no continuar con el procedimiento administrativo hasta que no se dictase una resolución firme al respecto, se produjese el sobreseimiento, archivo de las actuaciones o la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

Esta prohibición de continuar con el procedimiento sancionador, teniendo que paralizarlo cuando la Administración observase que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública surge como consecuencia del principio *ne bis in ídem*, el cual es reafirmado por el TCo en numerosas sentencias¹⁰⁴ posteriores a la Ley 50/1977 diciendo que “*la subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial, exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera*”. Además cuando la administración actúe a posteriori debe respetar los hechos probados por los tribunales.

Poco a poco se consideró que esta forma no era la correcta, por lo que el Tribunal Constitucional modificó su doctrina a partir de la STCo 2/2003, de 16 de enero, reiterada

¹⁰³ EDJ 2010/205212 STCo 57/2010 de 4 de octubre.

¹⁰⁴ Vgr. EDJ 1981/2 STCo 2/1981 de 30 de enero.

en la STCo 334/2005, de 20 de diciembre, admitiendo así la posibilidad de imponer una sanción penal posteriormente a una sanción administrativa¹⁰⁵.

Los objetivos de dicha reforma vinculados al ámbito del delito contra la Hacienda Pública pueden observarse en su exposición de motivos, los cuales son “Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de los obligaciones tributarias. Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mayor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración”¹⁰⁶.

Se introduce así en la LGT un nuevo Título VI relativo a las actuaciones que debe seguir la Administración Tributaria en función de los diferentes supuestos. El Título VI recibe el nombre de “*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*”, el cual engloba los arts. 250 a 259.

En el art. 250 de la LGT¹⁰⁷ se establece la regla general sobre la cuál gira toda la reforma operada por esta ley. Dicha regla general será la continuación del procedimiento de liquidación y cobro de la deuda por la Administración Tributaria aunque se encuentren indicios de delito contra la Hacienda Pública, incluso en los supuestos más graves de defraudación¹⁰⁸, sin perjuicio de que en determinados casos establecidos en el art. 251¹⁰⁹ de la ley, se opte por la paralización de las actuaciones sin llevar a cabo la liquidación.

Partiendo de esta regulación, se suprimen determinados defectos tales como, la paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria en caso de presunto delito contra la Hacienda Pública y el trato favorable que se dispensaba al presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quien se le consideraba como un mero infractor administrativo, ya que el primero estaba exento de pagar su cuota

¹⁰⁵ En cuanto al aspecto procedimental del principio *non bis in ídem*, el Tribunal declara que “la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme, no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquéllos que, tanto en atención a las características del procedimiento – su grado de complejidad- como a las de la sanción que se posible imponer en él – su naturaleza y magnitud- puede equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se haya sometido a un proceso penal”. El TS ha asumido estos criterios en STS 152/2012 de 2 de marzo; 307/2013, de 4 de marzo y 141/2008, de 8 de abril.

¹⁰⁶ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Preámbulo I.

¹⁰⁷ Vid. ANEXO NORMATIVO

¹⁰⁸ **SANCHEZ PEDROCHE, J. A.:** “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”, en *Rev. de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 391, Octubre 2015, págs. E1 a E104. Pág 50.

¹⁰⁹ Vid. ANEXO NORMATIVO.

tributaria hasta la finalización del proceso penal mientras que el infractor administrativo estaba obligado a pagar o a garantizarla desde el primer momento.

Es decir, el principal objetivo de la reforma era establecer un procedimiento que permitiese practicar las liquidaciones y cobrarlas aún en los supuestos en los que se haya iniciado un procedimiento penal. Dándose este supuesto, el expediente no pasará a la jurisdicción competente hasta que no haya finalizado el procedimiento administrativo de comprobación y liquidación, teniendo en cuenta que el Tribunal es el encargado de determinar la cuota defraudada.

Esto es respaldado por la doctrina del Tribunal Supremo “ *la eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración Tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal*”¹¹⁰.

De esta forma la Administración Tributaria se asegura el cobro de las deudas tributarias pendientes a pesar de la iniciación o no del proceso penal, estableciendo para los obligados tributarios la garantía de que en caso de una resolución judicial absolutoria se procederá a la devolución de las cantidades ingresadas.

Como singularidad procedimental, se establece que en caso de determinar la existencia de un delito contra la Hacienda Pública puede suceder que elementos de la deuda formen parte del ilícito penal y otros que no. Así se introduce un mecanismo siendo posible concretar dos liquidaciones distintas, una vinculada al delito y otra no.

Una pega de este mecanismo según SÁNCHEZ PEDROCHE¹¹¹, surge porque en este procedimiento el juez de lo Penal es el competente para llevar a cabo las medidas cautelares y de ejecución que sean adoptadas por la Administración en su liquidación. Así la Administración tributaria tiene la capacidad de establecer un tipo de medidas que le proporcionan unas facultades que ni el Ministerio Fiscal posee a lo largo del proceso penal. Por lo tanto, esta medida puede vulnerar el mandato constitucional que reserva la potestad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado a jueces y tribunales, ya que supone

¹¹⁰ EDJ2002/55451 STS de 5 de diciembre de 2002 y EDJ2001/37191 30 de octubre de 2001.

¹¹¹ SÁNCHEZ PEDROCHE, op. cit. Pág 52.

adentrar a la AEAT en una competencia judicial. Y con esto se hace difícil compatibilizar los intereses del Erario Público con el respeto de los principios constitucionales.

Esta reforma añade otra figura de gran importancia para la supresión del delito, se trata de la regularización tributaria prevista en el art. 252¹¹² de la LGT. En la exposición de motivos se hace referencia a esta figura como el reverso del delito, haciendo posible el pleno retorno a la legalidad y poniendo fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación¹¹³. Además el propio art. dota a la Administración Tributaria de la capacidad de llevar a cabo las investigaciones y comprobaciones necesarias para cerciorarse de la existencia del reconocimiento de la deuda y su correspondiente pago, a pesar de que hagan referencia a conceptos ya prescritos.

El título VI no solo introduce cambios respecto del procedimiento administrativo y el procedimiento penal en el tratamiento de un presunto delito contra la Hacienda Pública sino que añade en su art. 258¹¹⁴ un supuesto de responsabilidad solidaria de la deuda tributaria para los causantes o los que colaboren activamente en los actos que den lugar a la liquidación, siendo estos imputados o condenados por un proceso penal.

CONCLUSIONES

Los efectos preventivos de la figura y la justificación de la última ratio criminal no terminan de hacerse ver en una conducta cuya calificación penal sigue en manos, fundamentalmente, de la Administración tributaria, cuya *notitia criminis* inicia la mayoría de los delitos fiscales (y si no, los apoya por la vía del peritaje).

Una peculiaridad de este delito es su bien jurídico protegido, difícil de percibir (comparémoslo con el asesinato donde la evidencia del perjuicio para la sociedad de la conducta que lo causa es evidente), en el delito fiscal la reducción del erario público procedente de la elusión de tributos por parte de un ciudadano no es tan perceptible por el resto, lo que conlleva la falta de una conciencia social negativa ante esa conducta (la reacción social de este delito durante muchos años fue nula teniendo una visión incluso

¹¹² Vid. ANEXO NORMATIVO

¹¹³ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Exposición de motivos, número IV, párrafo 6.

¹¹⁴ Vid. ANEXO NORMATIVO

permisiva ante estas conductas como pone de manifiesto la información estadística del IEF –vid anexos-).

Actualmente, y a pesar de que la pena por delito fiscal ha ido aumentando con los años, el legislador no cree que la pena consiga el fin deseado. Por ello busca siempre una reparación anterior al ámbito penal que consista en devolver la cantidad defraudada más los intereses establecidos, y que todo esto se realice desde el ámbito de la AEAT con los inspectores que verdaderamente son los especialistas en materia tributaria.

El delito de defraudación tributaria previsto en el art. 350 del CP entraña numerosas dificultades interpretativas debido a lo complejo del lenguaje técnico-jurídico tributario, al tratarse de una ley penal en blanco, y que, por tanto, necesitamos acudir a dicha disciplina para interpretar correctamente esta figura.

En este sentido se detecta un choque frontal de algunas instituciones de utilización tradicional en el ámbito tributario (el interés de demora, LGT art. 26, prueba de presunciones de la LGT art. 108; medidas cautelares de la LGT arts. 81, 146 –procedimiento de inspección-, 162 y procedimiento de recaudación-, y 210 -procedimiento sancionador-) que no tienen el mismo sentido en el ámbito penal (vid vgr. art. 589 LECrim).

El interés de demora (vid art. 26 LGT), como accesorio de la cuantía en que se fija la responsabilidad civil, de acuerdo con el art. 576 LEC, el interés de la mora procesal comienza a devengarse desde que fuera dictada, en primera instancia, sentencia que condene al pago de una cantidad de dinero líquida. Hasta que no se dicta tal sentencia condenatoria el interés devengado es el interés legal. No se aclara suficientemente ni el tipo aplicable ni los períodos a los que se aplica (sobre todo en el supuesto del art. 305.5 del CP).

La existencia o no de delito depende de que la defraudación alcance los 120.000,00€, siendo esta cifra la condición objetiva de punibilidad que determina cuando debe establecerse una sanción administrativa y cuando una sanción penal. Las últimas modificaciones del procedimiento tributario obligan a la Inspección de los Tributos a finalizar sus pesquisas administrativas hasta encontrar la cuota defraudada, lo que sin duda, va a facilitar la actuación de Jueces y Tribunales al respecto cuando el origen de la *notitia criminis* del delito sea un procedimiento de comprobación e investigación inspectora en el seno de la Administración tributaria (LGT, art. 250).

En esta figura el tema de la autoría y participación es un tema complicado ya que resulta de gran dificultad conocer el verdadero autor del delito, debido a todos los posibles intervinientes en la relación jurídico-tributaria. El delito fiscal puede considerarse un delito especial en el que solo puede ser autor del delito el obligado tributario o delito común en el que todo el mundo puede cometer el ilícito penal. El art. 305 del CP no señala nada al respecto, pero de ahí se deduce que el delito solo puede ser cometido por un círculo limitado de sujetos que son los que tienen una determinada relación con la Hacienda Pública.

La primera en introducir la figura del delito fiscal en nuestro país fue la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Desde dicha fecha el vaivén normativo (hasta siete reformas) ha sido incansable con la subsiguiente inseguridad de doctrina, administración y jueces. Las disfunciones como los distintos plazos de prescripción (4 años en derecho tributario y 5 o 10 en derecho penal, tipo general y agravado, respectivamente), hacen que el aseguramiento de la prueba se complique enormemente ya que documentación prescrita fiscalmente e inservible, puede ser reclamada en un procedimiento penal.

Así nos encontramos numerosas dificultades con las que el legislador ha tenido que tratar para conseguir un correcto enjuiciamiento de la figura. Una de las más visibles se aprecia en la falta de formación de fiscales y jueces penales sobre la materia tributaria, necesitando por tanto de la ayuda de peritos provenientes de la AEAT para poder llevar a cabo el cálculo de la deuda tributaria que es objeto de defraudación y que determinará la existencia o no de delito.

Es muy trascendente el cambio de criterio sobre los efectos de la regularización tributaria (LGT, art. 27) que hacen que la reparación surja como una tercera vía junto con el cumplimiento de la pena y las medidas de seguridad. Sin embargo, el legislador ha decidido abandonar esta consideración para incentivar la reparación sin la existencia de delito, eliminando el desvalor de la acción y del resultado por la introducción del elemento temporal calificador: el momento del inicio de la investigación judicial.

I.-ANEXO NORMATIVO

Constitución Española (CE)

Art. 9.3 CE: *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».*

Art. 25 CE: *“1. Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento. 2. Las penas privativas de libertad y las medidas de seguridad estarán orientadas hacia la reeducación y reinserción social y no podrán consistir en trabajos forzados. El condenado a pena de prisión que estuviere cumpliendo la misma gozará de los derechos fundamentales de este Capítulo, a excepción de los que se vean expresamente limitados por el contenido del fallo condenatorio, el sentido de la pena y la ley penitenciaria. En todo caso, tendrá derecho a un trabajo remunerado y a los beneficios correspondientes de la Seguridad Social, así como al acceso a la cultura y al desarrollo integral de su personalidad. 3. La Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad».*

Art. 31.1. CE: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley».*

Código Penal (CP 1995);

Art. 28 CP:

“Son autores quienes realizan el hecho por sí solos, conjuntamente o por medio de otro del que se sirven como instrumento. También serán considerados autores: a) Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo. b) Los que cooperan a su ejecución con un acto sin el cual no se habría efectuado».

Art. 29 CP:

“Son cómplices los que, no hallándose comprendidos en el artículo anterior, cooperan a la ejecución del hecho con actos anteriores o simultáneos».

Art. 31 CP:

“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente

figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

Art. 350 CP:

“1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

Las penas señaladas en el párrafo anterior se aplicarán en su mitad superior cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

a) La utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario.

b) La especial trascendencia y gravedad de la defraudación atendiendo al importe de lo defraudado o a la existencia de una estructura organizativa que afecte o puede afectar a una pluralidad de obligados tributarios.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.

2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

3. Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este art. se cometan contra la Hacienda de la Comunidad Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de 50.000 euros.

4. Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este art., antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)

Art. 2 LGT:

« Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos.

1. Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.
2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.»

Art. 5 LGT: «La Administración tributaria.

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.
2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público. En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la presente Ley.
3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes. Corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria las competencias en materia de aplicación de los tributos derivadas o atribuidas por la normativa sobre asistencia mutua.
4. El Estado y las Comunidades Autónomas y las Ciudades con Estatuto de Autonomía podrán suscribir acuerdos de colaboración para la aplicación de los tributos y para el ejercicio de las funciones de revisión en vía administrativa.
5. Asimismo, podrán establecerse fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las entidades locales, así como entre éstas y el Estado o las Comunidades Autónomas.

Art. 27 LGT:

«Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de

autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado

los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

Art.250 LGT:

«Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, y con sujeción a las reglas que se establecen en el presente Título. Salvo en los casos a que se refiere el art. siguiente, procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. 2. La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. En los supuestos a los que se refiere este apartado, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. 3. La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V.»

Art.251 LGT:

«Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

«1. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, absteniéndose de practicar la liquidación a que se refiere el art. 250.2 de esta Ley, en los siguientes supuestos: a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el art. 131 del Código Penal. b) Cuando de results de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto. c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación. En los casos anteriormente señalados, junto al escrito

de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario. 2. En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados. El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los arts. 68.1 y 189.3 de esta Ley. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes. 3. En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el art. 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento. El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.»

Art.252 LGT: Regularización voluntaria.

«La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el art.58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria. Lo

dispuesto en este art. resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de éste art., la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el art.66.a) de esta Ley.»

Art. 258 LGT:

«Responsables. 1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el art. 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso. Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este art., deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución. 2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el art. 250.2 de esta Ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el art. 42.2 de esta Ley. 3. En el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado 1 anterior sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad. 4. Si en el proceso penal se acordara el sobreseimiento o absolución respecto de cualquiera de los responsables a que se refiere el apartado 1, la declaración de su responsabilidad será anulada, siendo de aplicación las normas generales establecidas en la normativa tributaria en relación con las devoluciones y reembolso del coste de garantías. 5. Sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 68.8 de esta Ley, en los supuestos de responsabilidad a que se refiere el apartado 1, interrumpido el plazo de prescripción para un obligado tributario, dicho efecto se extiende a todos los demás obligados, incluidos los responsables. 6. La competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación. 7. El plazo del procedimiento de declaración de responsabilidad se entenderá suspendido durante el periodo de tiempo que transcurra desde la presentación de la denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal o el órgano judicial hasta la imputación formal de los encausados. A las medidas cautelares adoptadas durante la tramitación del procedimiento de declaración de responsabilidad previsto en este art. les será de aplicación lo previsto en el art. 81.6.e) de esta Ley. »

LISTA DE ABREVIATURAS

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AP: Audiencia Provincial.

CCAA: Comunidades Autónomas.

CE: Constitución Española de 1978.

CP: Código Penal.

EM: Exposición de Motivos.

IEF: Instituto de Estudios Financieros.

LGT: Ley General Tributaria.

LO: Ley Orgánica.

LOPJ: Ley Orgánica del Poder Judicial.

LECrim: Ley de Enjuiciamiento Criminal.

RD: Real Decreto

STS: Sentencia del Tribunal Supremo.

STCo: Sentencia del Tribunal Constitucional.

SAP: Sentencia de la Audiencia Provincial.

TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

TS: Tribunal Supremo.

TCO: Tribunal Constitucional.

ÍNDICE NORMATIVO

Constitución Española de 1978.

Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.

LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal.

LO 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifica determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

LO 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y la Seguridad Social.

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

RD 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medias tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

ÍNDICE DE LA JURISPRUDENCIA

1.- Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

STCo de 10 de mayo de 2005.

STCo de 13 de febrero de 2006.

STCo de 4 de octubre de 2010.

2.- Jurisprudencia del Tribunal Supremo

STS de 29 de junio de 1985.

STS de 12 de marzo de 1986.

STS de 2 de marzo de 1988.

STS de 20 de noviembre de 1992.

STS de 24 de febrero de 1993.

STS de 9 de marzo de 1993.

STS de 10 de noviembre de 1993.

STS de 13 de octubre de 1995.

STS de 20 de mayo de 1996.

STS de 25 de marzo de 1997.

STS de 13 octubre de 1997.

STS de 18 de noviembre de 1997.

STS de 26 de julio de 1999.

STS de 21 de diciembre de 1999.

STS de 6 de noviembre de 2000.

STS de 30 de octubre de 2001.

STS de 26 de diciembre de 2001.

STS de 5 de diciembre de 2002.

STS de 15 de marzo de 2003.

STS de 3 de abril 2003.

STS de 30 de abril de 2003.

STS de 3 de octubre de 2003.

STS de 28 de noviembre de 2003.

STS de 22 de abril de 2004.

STS de 19 de mayo de 2005.
STS de 2 de junio de 2005.
STS de 20 de junio de 2006.
STS de 6 de octubre de 2006.
STS de 15 de julio 2008.
STS de 13 de mayo 2010.
STS de 5 de diciembre de 2012.
STS de 24 de octubre de 2013.
STS de 3 abril de 2014.
STS de 5 de octubre de 2015.
STS de 9 de junio de 2016.

3.- Jurisprudencia de la Audiencia Nacional

SAN de 24 de mayo de 2007.

4.- Jurisprudencia de la Audiencia Provincial

SAP Palma de Mallorca de 14 de noviembre de 1984.
SAP Logroño de 24 de marzo de 1988.
SAP Barcelona de 21 de septiembre de 2000.
SAP Vizcaya de 6 de octubre de 2000.
SAP Madrid de 15 de diciembre de 2001.
SAP Madrid de 17 de enero de 2003.
SAP Girona de 21 de enero de 2003.
SAP Navarra de 22 de octubre de 2008.
SAP Burgos, sección 1ª, de 28 de septiembre de 2009.
SAP Madrid de 20 de julio de 2009.
SAP Madrid de 30 de diciembre de 2009.
SAP Asturias de 19 de septiembre de 2011.
SAP Barcelona de 12 de noviembre de 2012.

BIBLIOGRAFÍA

1. **APARICIO PÉREZ, A.:** “*La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*”, Lex nova, Valladolid, 1997.
2. **BAZA LA FUENTE, M.L.:** “*El delito fiscal: particular referencia al art. 305 del Código Penal*”. UCM, Madrid, 2001.
3. **BACIGALUPO, S. y BAJO FERNANDEZ.:** “*M. Delitos contra la Hacienda Pública*”. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. Madrid, 2000, págs. 41-112.
4. **BAJO FERNÁNDEZ, M.:** “La interminable historia de la prescripción del delito fiscal” *Diario La Ley*, nº 5651, 8 de noviembre de 2002.
5. **BAJO FERNANDEZ, M.:** “Derecho penal económico”, editorial universitaria ramón areces, 2010.
6. **BOIX REIG, J.:** “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en CGPJ: *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal, Cuadernos de Derecho judicial*, nº20, 1996.
7. **CADENA SERRANO, F.A.:** “*La jurisprudencia del Tribunal Supremo en los delitos económicos*”. Fiscal del Tribunal Supremo.
8. **CAMPELO IGLESIAS, E.:** “*Contribución al estudio del delito fiscal*”, Ministerio de Justicia, Núm. 1.127, 1975.
9. **CHOCLÁN MONTALVO, JA.:** “*Consumación y prescripción del delito fiscal*”, Actualidad Penal, 2000, LA LEY 2798/2001.
10. **DÍEZ LIRIO, LC.:** “La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012”, *El Derecho*, 19.09.2013. http://www.elderecho.com/penal/Naturaleza_juridicaregularizacion_tributaria_fraude_fiscal-fraude_a_la_seguridad_social_11_594055003.html.
11. **DOMÍNGUEZ PUNTAS, A.:** “*El delito fiscal: novedades y actualidad*”, Enero 2012. Art. doctrinal.
12. **GAMO YAGÜE, R.:** “*Colaboración de la AEAT con los órganos jurisdiccionales*” (Presidenta de la Organización de Inspectores de Hacienda del Estado Inspectora Asesora Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública.)

13. **GALLEGO SÁNCHEZ, G.:** “Análisis del elemento subjetivo del tipo en la jurisprudencia del TS. Respuesta de los tribunales”; *El Derecho Editores / Rev. de Jurisprudencia El Derecho*, nº 1, 1/10/2013.
14. **GONZÁLEZ-CUÉLLAR GARCÍA, A.:** “Defraudaciones a la Hacienda Pública en el ámbito empresarial”, en *Revista de derecho penal y criminología*, nº extra 1, 2000.
15. **GRANADOS PÉREZ, C.:** “Delitos contra la Hacienda Pública. Cuestiones que plantea, especial consideración de la regularización y prescripción”, en CGPJ, *Cuadernos especiales de formación* nº 13, 2014.
16. **HUERTA TOCILDO, S.:** “Problemática del error sobre los presupuestos de hecho de una causa de justificación” CGPJ: *El error, Cuadernos de Derecho judicial*, nº20 (1993).
17. **JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L.:** *Los delitos contra la Hacienda Pública*; en CGPJ, Cuadernos de Derecho judicial, 1993.
18. **JUAN LOZANO, A.M. y TRIGO SIERRA, L.F.:** “Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del Código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública”, Mayo 2007. Art. doctrinal.
19. **LÓPEZ BARJA DE QUIROGA, J.:** “Legitimación de la pena, culpabilidad y prevención”; *Rev. del Poder Judicial* nº 46, CGPJ, 2º TRIM.-1997, págs. 83-142.
20. **MARTÍNEZ- BUJÁN PÉREZ, C.:** “Autoría y participación en el delito de defraudación tributaria”, *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía / coord. Por M. Bajo Fernández, S. Bacigalupo Saggese, C. Gómez-Jara Díez*, 2007, págs. 71-104. <http://libros-revistas-derecho.vlex.es/vid/autoria-participacion-defraudacion-tributaria-227824821>.
21. **MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.:** “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Rev. Estudios penales y criminológicos*, nº. 18, 1994-1995.
22. **MARTÍN QUERALT, J.:** “Final del formulario; La conflictiva relación entre Derecho tributario y Derecho penal”, VII Congreso Tributario, CGPJ, Cuadernos Digitales de Formación; nº18; 2011.
23. **MARTÍNEZ PÉREZ, C.:** “El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: Estado actual de la doctrina y jurisprudencia”, en *Rev.del Poder Judicial* nº5, 1987.

24. **MORALES PRATS, F.:** *“Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”*, UOC, 2011.
25. **NAVARRO CARDOSO, F.:** *Infracción administrativa y delito: límites a la intervención del Derecho Penal*. COLEX-2001.
26. **SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A.:** *“Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal”*, Rev. Crónica Tributaria nº 108, 2003.
27. **SANCHEZ PEDROCHE, J. A.:** *“La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”*, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 391, Octubre 2015, páginas E1 a E104.
28. Observatorio del Delito Fiscal. Convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de la Administración tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en Materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.
29. **OLEA COMAS, M.:** *“Comentarios sobre la reciente reforma del Código Penal en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”*, Fundación Ciudadanía y Valores, www.funciva.org, Mayo 2013.
30. **PRIETO JANO, Mª J.:** *“La lucha contra el fraude mediante la reforma de la normativa fiscal”*; Rev. Anales de estudios económicos y empresariales, nº 10, 1995, págs. 193-214.
31. **RAMIREZ GÓMEZ, S.:** *“Las actuaciones de la Administración Tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública”*. Revista española de derecho financiero, Civitas Thomson Reuters, núm. 171, Julio – Septiembre 2016. Págs. 57-98.
32. **RAMIREZ GÓMEZ, S.:** *“Las actuaciones de la Administración Tributaria en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública”*, en Revista española de derecho financiero, Civitas Thomson Reuters, núm. 171, 2016.
33. **RANCAÑO MARTÍN, M.A.:** *“El delito de defraudación tributaria”*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
34. **RODRIGUEZ MOLINERO, M.:** *Introducción a la Ciencia del Derecho*, Librería Cervantes, 1993.
35. Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016.
36. **RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, J.I.:** *“El nuevo plazo de prescripción establecido por la LDGC y su eventual aplicación retroactiva en las distintas*

ramas jurídicas a las que se aplica”; *Rev.Fiscal mes a mes*, nº72-2002, págs. 47-70.

37. **TIPKE, K.:** *Moral Tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Trad. Pedro M. Herrera Molina), Marcial Pons.

II.- ANEXO DE ESTADISTICA TRIBUTARIA.

OPINIONES Y ACTITUDES FISCALES DE LOS ESPAÑOLES

Este apartado busca, a través de la información obtenida por el Centro de Estudios Fiscales, dar a conocer la percepción social de la fiscalidad en nuestro país.

Sabemos que el pago de los impuestos se realiza como contrapartida a la obtención de servicios públicos y prestaciones sociales pero ¿hasta qué punto los ciudadanos se sienten compensados con lo recibido? La solución a esta respuesta puede ser devastadora si los ciudadanos no se sienten bien contrarrestados, ya que estos intentarían pagar menos a la Hacienda Pública de acuerdo con las necesidades que ven satisfechas por parte del Estado.

A continuación vamos a exponer cual ha sido la evolución cronológica de las opiniones y actitudes de los españoles en el tema fiscal, y todo ello analizado desde el punto de vista que tienen sobre la adecuación de los servicios y prestaciones públicas con los impuestos, el grado de cumplimiento fiscal que creen que se está llevando a cabo y el nivel de fraude fiscal existente en nuestro país.

Hablando ahora de la contraprestación que aportan los servicios y prestaciones públicas en relación con los tributos que se pagan;

Hasta el año 2001 la sensación sobre los servicios públicos era buena, pero tras este año esa impresión se interrumpe y la mayoría de la población piensa que está pagando más de lo que le correspondía por los servicios y prestaciones públicas recibidas. Lo que se traduce a una presión fiscal de la que los ciudadanos no quieren hacerse cargo.

Todo ello puede apreciarse en la siguiente tabla;

EVOLUCIÓN DE LA OPINIÓN SOBRE LA FUNCIÓN RESDISTRIBUTIVA DE LOS IMPUESTOS (1995-2001)¹¹⁵

| % | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 |
|-----------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Escasa | 70 | 68 | 54 | 65 | 50 | 45 | 54 |
| Correcta | 19 | 22 | 40 | 26 | 46 | 50 | 40 |
| Excesiva | 13 | 10 | 6 | 8 | 4 | 5 | 6 |

¹¹⁵ **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA** *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001*
Instituto de Estudios Fiscales. DOC. N°. 14/02 Pág. 19

Desde el año 2004 hasta el año 2007 la opinión pública veía una ligera mejora de las prestaciones y servicios públicos aunque se pensaba que podían seguir mejorando, y por tanto veían que la oferta pública era inadecuada a la presión fiscal soportada.

El servicio que más mejoras había conseguido establecer es la Sanidad, seguido de las infraestructuras, la educación, los servicios sociales y los transportes, y por lo tanto es en ese servicio donde los ciudadanos se ven más satisfechos. También hay que decir que es justo en ese mismo servicio donde, según la opinión de los encuestados, cabe más margen de mejora. Resumiendo, la Sanidad es el servicio que más retribuye a los contribuyentes por el dinero aportado a las arcas públicas.

A partir del año 2008 empieza a percibirse que el progreso apreciado por la población en los servicios y prestaciones públicas ha dejado de notarse debido a un estancamiento en las mejoras. Cada vez es mayor el número de personas que manifiesta no percibir mejoras en las prestaciones públicas debido a la paralización producida por la crisis, que provoca la falta de liquidez y conlleva a que no puedan seguir mejorándose las actuaciones públicas.

Todo esto, y con el fin de aumentar la liquidez de los fondos públicos, hace que el Estado aumente la carga fiscal de las familias, las cuales se encuentran en una situación muy similar a la estatal y por tanto intentan evadir impuestos con argucias y artificios. Esta realidad se va a mantener hasta nuestros días, consolidándose dicha idea cada vez más.

El siguiente punto de interés que vamos a tratar es la opinión que tienen los ciudadanos encuestados sobre el grado de cumplimiento fiscal existente en nuestro país;

En los primeros estudios del Centro de Estudios Fiscales se aprecia que los ciudadanos estaban consiguiendo interiorizar la idea de cumplimiento fiscal. Desde 1995 hasta 2005 se creía que el cumplimiento fiscal era una obligación de todos y la mayoría de los ciudadanos lo llevaba a cabo sin ningún tipo de problema.

A partir de 2006-2007 esta percepción cambió, pudiendo dividir a los encuestados en dos partes iguales entre los que pensaban que el cumplimiento fiscal había mejorado y los que no. Esta fase derivó en una posición negativa, siendo a partir de 2009 más numerosos los que opinaban que el cumplimiento fiscal había empeorado. Esto tiene su explicación en la situación de crisis que empezaba a vivirse en España, y que llevó al Estado a subir los

impuestos aumentando la presión fiscal de los contribuyentes, lo que se tradujo en un aumento del pasotismo y la negatividad de la ciudadanía ante el pago de impuestos.

Todo esto podemos apreciarlo en la tabla aportada por el Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales establecida al final del anexo.

Otro punto clave a tratar que nos muestra una visión global de la evolución de nuestro país, es la opinión sobre el grado de fraude fiscal existente.

El fraude fiscal por su parte ha oscilado en líneas más dispares y no siempre acorde con el cumplimiento fiscal, cosa muy peculiar porque ambos están relacionados. Por lo general la opinión de los que creen que aumenta el fraude fiscal es mayor con respecto a los que piensan que ha empeorado el cumplimiento fiscal, y la explicación puede deberse a las visiones que tiene la población sobre la impunidad de los grandes defraudadores, la falta de honradez de la ciudadanía y la falta de conciencia cívica de los contribuyentes a lo que se suma la excesiva presión fiscal.

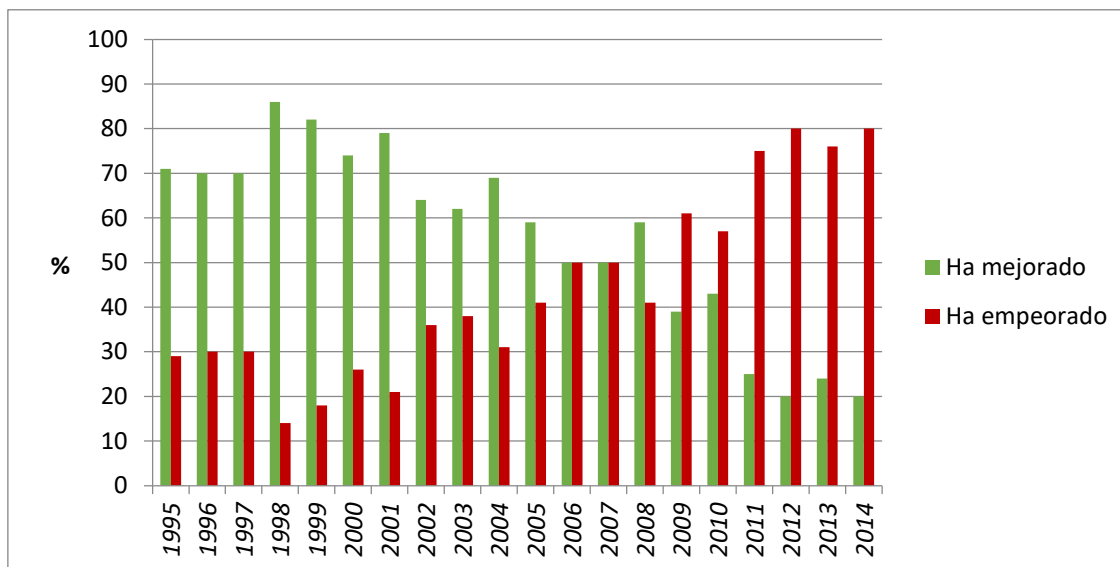
Por ello la evolución sobre esta opinión ha sido la siguiente; desde 1995 hasta 2001 se creía que había aumentado, en cambio en 2004-2005 se vio su disminución. Los años posteriores fue en aumento constante hasta llegar a una opinión negativa de casi el 100% de los encuestados.

Todo lo comentado puede verse reflejado en la tabla del final de anexo relativa al grado de cumplimiento fiscal.

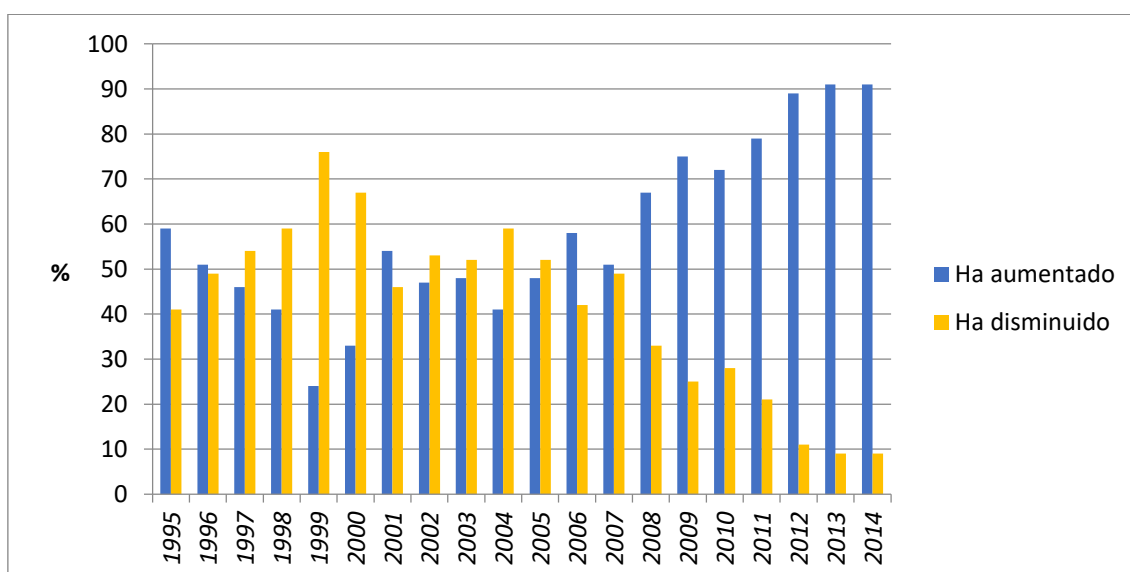
De los datos del Instituto de Estudios Fiscales también podemos observar que de forma general, la opinión pública aboga que son muy determinados los colectivos que defraudan de forma habitual y sistemática a la Hacienda Pública y que estos son los empresarios, los profesionales liberales y los autónomos, descartando a los asalariados que lo tienen más difícil porque sufren un mayor control fiscal por parte de las instituciones públicas.

Para poder observar gráficamente la conclusión que a las que acabo de hacer referencia puede resultar de utilidad observar las tablas sobre el grado de cumplimiento fiscal y el fraude fiscal que nos muestran la evolución a lo largo de todos estos años;

EVOLUCIÓN DE LAS OPINIONES SOBRE EL CUMPLIMIENTO FISCAL (1995-2014)¹¹⁶



EVOLUCIÓN DE LAS OPINIONES SOBRE EL FRAUDE FISCAL (1995-2014)¹¹⁷



EVOLUCIÓN DE LA AEAT PARA LA PREVENCIÓN DEL DELITO FISCAL

La AEAT se constituyó en 1992 por el art. 103 de la Ley 31/1990 de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado de 1991. Se trata de una entidad de derecho público

¹¹⁶ Elaboración propia, a partir de las tablas realizadas por el **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles desde 1995-2014*, Instituto de Estudios Fiscales.

¹¹⁷ Elaboración propia, a partir de las tablas realizadas por el **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles desde 1995-2014*, Instituto de Estudios Fiscales.

adscrita al Ministerio de Economía y Hacienda cuya función es aplicar de forma efectiva y eficaz el sistema tributario y aduanero. Por lo tanto la AEAT tiene que velar por el cumplimiento del principio constitucional establecido en el art. 31 de la CE Española, donde dice que todos los ciudadanos contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica.¹¹⁸ Llegamos a la conclusión de que la AEAT tiene la misión de que los ciudadanos, a pesar de la poca conciencia fiscal que posean, cumplan sus obligaciones fiscales. Aunque esta misión era complicada de satisfacer debido a la falta de capacidad y escasos medios humanos que poseía la Agencia a lo que se sumaba el mal enfoque del trabajo de los profesionales, que se dirigía a grupos de contribuyentes que no tenía tanta necesidad de control como los asalariados.

Por todo esto desde el año 2005 se han tomado nuevas medidas y por ello se introduce el *Plan de Prevención del Fraude Fiscal* el cual busca reducir la defraudación prestando más servicios de información y asistencia a los contribuyentes para que no necesiten una gestión de sus obligaciones fiscales y ello derive en un mayor cumplimiento voluntario. Además aspira a mejorar sus intervenciones ante los incumplimientos a través de actuaciones de control.

Las líneas del plan eran claras; aumentar la colaboración entre las entidades, prestar más atención a las situaciones de delito fiscal aumentando su investigación y mejorar la educación tributaria de los contribuyentes. Se consiguió así determinar las debilidades del sistema y mejorar el fraude fiscal.¹¹⁹

Junto con este plan se creó un Observatorio Permanente en materia de delito fiscal que aporta mejoras y observaciones sobre la cambiante realidad.

En el año 2008 este plan se actualizó siguiendo la misma línea que el plan anterior. Dicho plan recoge tres planes principales; el plan integral que recoge cual es la perspectiva para prevenir el fraude, el plan operativo que recoge las líneas de actuación y el plan flexible el cual está en continuo contacto con la realidad del momento para adaptarse a las nuevas necesidades.¹²⁰ Se introduce con él prerrogativas como la anticipación en el análisis del

¹¹⁸ **Pág. Web. AEAT**, Información

Institucional.http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Informacion_institucional.shtml

¹¹⁹ Plan de Prevención del Fraude Fiscal 2005.

¹²⁰ Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal. Pág. 5-6.

patrimonio de los imputados para poder interponer medias cautelares o una mejor coordinación con la Abogacía del Estado.

Además se creó el *Foro Tributario de Grandes Empresas* para aumentar la conciencia de la importancia de la tributación.

Ambos planes supusieron un giro de 360 grados a la forma de afrontar el fraude fiscal.

En el año 2010 se creó el *Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social* el cual centraba su actuación en la prevención y fomento del cumplimiento voluntario por parte de los ciudadanos, mejorar los sistemas de captar información usando de forma compartida las bases de datos de la AEAT, la Tesorería General de la Seguridad Social y la Inspección de Trabajo y Seguridad Social, llevar a cabo actuaciones conjuntas y coordinar las actuaciones de recaudación para conseguir una mayor eficacia.

También se refuerza la colaboración con los agentes sociales para poder prevenir el fraude fiscal compartiendo información y extendiendo un código de buenas prácticas en materia fiscal.

Por otro lado la AEAT elabora anualmente, desde el año 2004 impuesto por el art. 11 de la LGT un Plan General de Control Tributario. El último plan es el *Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2016*, el cual busca ser más eficaz en la lucha contra el fraude fiscal en la fase de la gestión recaudatoria extendiendo las actuaciones de gestión de cobro de la deuda pendiente a un mayor número de contribuyentes, lo cual se consigue derivando responsabilidades y ejerciendo acciones judiciales que frenen el vaciamiento de los patrimonios y los supuestos de insolvencia punible. Se agiliza la gestión recaudatoria si existen indicios de delito fiscal, se refuerzan las medidas cautelares y se aumenta la investigación de los movimientos financieros.¹²¹

La modificación en la forma de actuación de la AEAT no fue el único medio interpuesto para la prevención de la defraudación sino que, como hemos hablado durante gran parte del trabajo, la evolución normativa también ha supuesto un gran avance en la represión de este fenómeno, la cual se ha realizado a través de Ley Orgánica de modificación del CP en materia de delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social y reformas en la LGT. Así como dice PRIETO JANO, M^a. J. “ *las reformas normativas han intentado;*

¹²¹ **AEDAF:** *Plan anual de control tributario y aduanero 2016*. Pág 2.

*facilitar la presentación extemporánea de la declaración al contribuyente con un mayor plazo y rebajando los tipos sancionatorios aplicables, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias reduciendo la cuantía de las sanciones y redactando de forma diferente las infracciones simples y graves, y dando al sistema tributario de una mayor estabilidad restando complejidad y ofreciendo una mayor seguridad jurídica en la interpretación de las normas tributarias”.*¹²²

En este mismo campo la actuación de los órganos jurisdiccionales también es determinante para conseguir los objetivos buscados. En un primer momento la doctrina era benevolente con los contribuyentes que adoptaban conductas defraudatorias dándoles margen de error, pero con el tiempo la situación se hacía insostenible y el cambio de parecer era muy necesario o más bien obligatorio.

Así algunos órganos jurisdiccionales en sus sentencias se molestaron en precisar los requisitos para la estimación de un delito fiscal, entre ellas la SAP de Burgos, sección 1ª, de 28 de septiembre de 2009 que establece que la conducta típica puede llevarse a cabo tanto por acción como omisión, siempre y cuando su fin sea “ *la omisión del pago de tributos, de cantidades retenidas o que se hubiesen debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie; a la obtención indebida de devoluciones y al disfrute indebido de beneficios fiscales.*”¹²³ Por otro lado, el elemento subjetivo no solo hace referencia a quien engaña o tergiversa las declaraciones o modelos para lucrarse de ello sino también quien no declara ante la AEAT. Así transcribe la sentencia, “*como dice las TS 2/3/88 quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto, no debe ser de mejor condición que quien en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar menos de lo debido*” (...) ” Las ss. TS 20/11/92 y 25/2/98 negaron que el delito fiscal requiriese de algún artificio o mecanismo engañoso, considerando típica la mera omisión sin necesidad de tergiversación o manipulación de los datos que configuran las correspondientes bases impositivas.”¹²⁴ Entendemos así el término defraudación como un concepto no vinculado a la acción sino al perjuicio patrimonial siendo indiferente si el perjuicio ha llegado a ocasionarse o no. Entonces para poder apreciar la existencia de dolo solo será necesario el deber de tributar, la capacidad de acción por parte del sujeto pasivo y no pagar la deuda tributaria.

¹²² Cfr. **PRIETO JANO**. Pág 210.

¹²³ SAP de Burgos, sección 1ª, de fecha 28-9-2009

¹²⁴ SAP de Burgos, sección 1ª, de fecha 28-9-2009

Aun precisando los elementos que deben tenerse en cuenta para la percepción de un delito fiscal la jurisprudencia seguía siendo reticente a castigar este tipo de conductas por lo que hubo jueces que intentaron desmontar esta percepción con duros pronunciamientos, de ahí un Auto de la sección 17 de la AP de Madrid de enero de 2014; *"Es imprescindible poner fin a una extendida concepción del delito fiscal que lo reduce a poco más que una infracción administrativa [...] La dañosidad del delito fiscal estriba en que priva a las Administraciones públicas de los recursos financieros imprescindibles para cumplir eficazmente sus funciones y muy especialmente las que son propias del modelo de Estado asistencial, que forma parte del Estado social y democrático de derecho en que se constituye España, como proclama el art. primero de nuestra Ley Fundamental"* Señala que defraudar a Hacienda impide o dificulta que las capas sociales más desfavorecidas *"tengan acceso a la educación, a la sanidad, a la vivienda"*: *"El defraudador fiscal — frente a una extendida opinión— no merece comprensión. Adopta una actitud insolidaria; rompe, en mayor o menor medida, el contrato social y, en una proporción alícuota variable, está contribuyendo a la quiebra de aquel Estado asistencial"*.¹²⁵

Además la resolución acude a los términos empleados por ciertos autores como BOCANEGRA que hacen referencia al defraudador fiscal con mucha severidad como *"un reiterado mal contribuyente"* cuyo *"pronóstico de resocialización no puede ser más sombrío"*.¹²⁶

Por todo esto la AP de Madrid se niega a suspender el ingreso en prisión de dos hijos del empresario José M^a Ruiz-Mateos que defraudaron 1,4 millones y que tenían penas de 7 y 6 meses de prisión. En el pronunciamiento además se alude a que la AEAT se opone a las medidas de gracia porque cabría entonces una *"sensación de impunidad"*.¹²⁷

Realizando un análisis global de lo descrito hasta ahora, deducimos que las medidas que en un primer momento se instauraron para prevenir el fraude fiscal no eran nada efectivas, produciendo en años posteriores un alto volumen de defraudación ya que cada vez los ciudadanos tenían menos respeto a la hora de tratar sus deudas con la AEAT. Así, como acabamos de ver, los tribunales, el legislador y sobre todo la AEAT tuvieron que

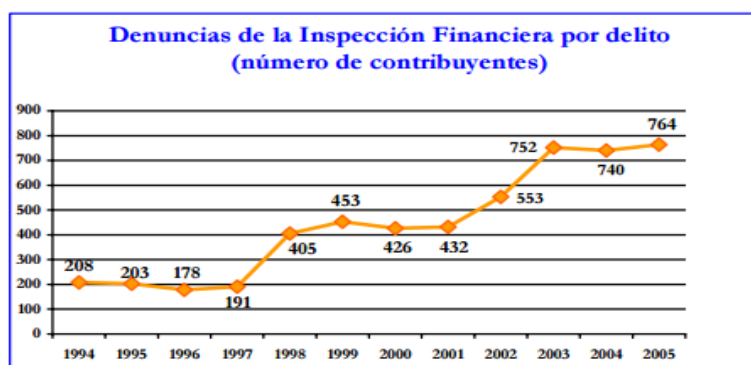
¹²⁵ SAP de Madrid de enero de 2014.

¹²⁶ SAP de Madrid sección 17 de enero de 2014.

¹²⁷ SAP de Madrid sección 17 de enero de 2014.

modificar sus formas de actuación y mejorar sus medidas para conseguir los objetivos buscados.

Para tener una visión más perceptible de todo esto, nos puede ser muy útil la visualización de este gráfico que muestra la evolución de las denuncias de la Inspección Financiera por delito;



128

Observando el gráfico se aprecia que en los primeros años la importancia por el fraude fiscal era efímera tanto para la ciudadanía como hemos visto antes, como para la propia Inspección Tributaria. Las causas abiertas por delito fiscal eran algo insignificante dentro del territorio nacional y por ello se veía el delito fiscal como inútil e inservible de cara a la justicia. Podemos pensar que las denuncia planteadas por la Inspección Tributaria eran tan escasas debido a que el delito no se cometía, lo cual es un gran error porque el delito fiscal siempre ha estado ahí, otra cosa es que no se haya querido ver. Así en los años posteriores se cuadruplicó el número de denuncias por delito fiscal. Reflejo de todo esto son las palabras textuales de FRANCÉS BAL, E., Abogado del Estado Jefe de lo Penal, en una entrevista concedida al periódico El País¹²⁹: *"Cuando en 1994 entré de abogado del Estado era impensable que alguien fuera a la cárcel por delito fiscal. Ahora recibo con frecuencia autos de entrada en prisión. Han sido años de trabajo de mucha gente para hacer ver a los jueces que el delito fiscal es grave. La crisis ha terminado de crear una nueva conciencia contra este delito"*.

¹²⁸ Memoria de la AEAT 2005. Pág. 96.

¹²⁹ EL País, 5 octubre 2015.

En años posteriores a los analizados en el primer gráfico la situación fue poco a poco mejorando y ello se puede ver en numerosas estadísticas. Así entre 2006 y 2011 la recaudación directa aumentó en un 58,76% casi el doble.



130

La situación seguía evolucionando y la AEAT tenía cada vez más presente el control de los obligados tributarios para lo que requirió de una mayor colaboración entre las Administraciones Públicas de cualquier nivel territorial¹³¹ y de los órganos judiciales, los cuales tienen este deber de colaboración establecido en el art. 118 de la Constitución Española¹³² y en el art. 17 la LOPJ¹³³. Hablamos así del auxilio judicial y peritaje que requiere la colaboración de la AEAT con los órganos judiciales en las materias que trata la Administración Tributaria, las cuales han aumentado en estos últimos años debido a la necesidad de las acciones judiciales para la consecución de las causas delictivas.

A pesar de toda esta evolución pocas causas llegan hasta el final estableciéndose como delito de fiscal. Para poder tener una idea de ello nos sirve de ayuda observar el gráfico

¹³⁰ Pág 19. Memoria AEAT 2011.

¹³¹ Así en 2010 a raíz de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre por la que se regula el sistema de financiación de las CCAA de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se cede determinados tributos de forma total o parcial a las CCAA. Lo que hace más fácil el control de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos del tributo.

¹³² Art. 118: Es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto.

¹³³ Art. 17.1. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la ley establezca, la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones que establezcan la Constitución y las leyes, y sin perjuicio del resarcimiento de los gastos y del abono de las remuneraciones debidas que procedan conforme a la ley.2. Las Administraciones Públicas, las autoridades y funcionarios, las corporaciones y todas las entidades públicas y privadas, y los particulares, respetarán y, en su caso, cumplirán las sentencias y las demás resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza o sean ejecutables de acuerdo con las leyes.

que viene a continuación, el cual ha sido realizado recogiendo datos de las diferentes Memorias de la AEAT;

EVOLUCIÓN DE ACTUACIONES DE LOS TRIBUNALES SOBRE DELITO FISCAL (1992-2003)¹³⁴

| Años | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Condenatorias | 20 | 37 | 18 | 31 | 30 | 40 | 60 | 46 | 38 | 47 | 51 | 62 |
| Absolutorias | 12 | 15 | 7 | 7 | 13 | 19 | 12 | 17 | 11 | 11 | 4 | 7 |
| Total | 32 | 52 | 25 | 38 | 43 | 59 | 72 | 63 | 49 | 58 | 59 | 69 |

Se observa lo que venimos diciendo hasta ahora, el delito fiscal era un recurso muy poco utilizado por los tribunales en nuestro país, ya que siempre intentaban solucionar ese tipo de situaciones por otra vía, lo que conlleva que muy pocas personas se encontrasen en prisión por este tipo de actos. Pero poco a poco, debido a las modificaciones realizadas desde los diferentes ámbitos, esto está cambiando y se está consiguiendo aumentar el número de sentencias condenatorias.

Tablas relacionadas con la información establecida anteriormente

Tablas sobre el grado de cumplimiento fiscal:

EVOLUCIÓN DE LAS OPINIONES SOBRE EL CUMPLIMIENTO FISCAL (1995-2008)¹³⁵

| % | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|---------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Ha empeorado | 29 | 30 | 30 | 14 | 18 | 26 | 21 | 36 | 38 | 31 | 41 | 50 | 50 | 41 |
| Ha mejorado | 71 | 70 | 70 | 86 | 82 | 74 | 79 | 64 | 62 | 69 | 59 | 50 | 50 | 59 |

¹³⁴ Elaboración propia a partir de las Memorias de la AEAT desde 1992 hasta 2003.

¹³⁵ **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS:** *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2008*, DOC. nº 15/09, Instituto de Estudios Fiscales, pág 32

Tablas sobre la opinión del fraude fiscal:

EVOLUCIÓN DE LAS OPINIONES SOBRE EL FRAUDE FISCAL (1995-2008)¹³⁶

| % | 1995 | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 |
|----------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Ha aumentado | 59 | 51 | 46 | 41 | 24 | 33 | 54 | 47 | 48 | 41 | 48 | 58 | 51 | 67 |
| Ha disminuido | 41 | 49 | 54 | 59 | 76 | 67 | 46 | 53 | 52 | 59 | 52 | 42 | 49 | 33 |

¹³⁶ **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS:** *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2008*, DOC. nº 15/09, Instituto de Estudios Fiscales, pág 35.

CITADO EN LOS ANEXOS

38. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001*, IEF. Doc. N° 14/02.
39. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004*", IEF. Doc. N° 11/05.
40. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005*", IEF. Doc. N° 10/06.
41. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2006*", IEF. Doc. N° 21/07.
42. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2007*", IEF. Doc. N° 15/08.
43. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2008*", IEF. Doc. N° 15/09.
44. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2009*", IEF. Doc. N° 11/09.
45. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2010*", IEF. Doc. N° 9/11.
46. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2011*", IEF. Doc. N° 19/2012.
47. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2012*", IEF. Doc. N° 21/2013.
48. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2013*", IEF. Doc. N° 20/2014.
49. **ÁREA DE SOCIOLOGÍA TRIBUTARIA**, *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2014*", IEF. Doc. N° 20/2015.
50. **Memorias de la Agencia Tributaria** desde 1996 hasta 2014.
51. **Ley 7/2012**, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
52. Plan Integral de Prevención y Corrección del Fraude Fiscal, Laboral y a la Seguridad Social.
53. Plan de prevención del fraude fiscal 2005.
54. Plan de prevención del fraude fiscal 2008.